Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Mezinárodní komparace vybraných problémů daňových odpisů

Bakalářská práce

2021 Půlpánová Klára

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2020/2021

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	**Klára Půlpánová**
Osobní číslo:	**E18323**
Studijní program:	**B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor:	**Ekonomika a provoz podniku**
Téma práce:	**Mezinárodní komparace vybraných problémů daňových odpisů**
Zadávající katedra:	**Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování

Cílem práce je komparace způsobů daňového odpisování zvolených aktiv a jejich dopadů na daňovou povinnost ve vybraných zemích.
Osnova:
- Podstata a funkce daní.
- Charakteristika a dělení majetku.
- Odpisování majetku v České republice a vybraných zemích.
- Případová studie – komparace daňového odpisování ve vybraných zemích.
- Zhodnocení případové studie a formulace závěrů.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2017. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN: 978-80-7554-063-8.
KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-695-0.
VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.
SVAČINA, Pavel. Oceňování nehmotných aktiv. Praha: Ekopress, 2010. ISBN ISBN978-80-86929-62-0.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Vít Jedlička, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2020**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2021**

L.S.

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2020

Prohlašuji:

Práci s názvem Mezinárodní komparace vybraných problémů daňových odpisů jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 26. 04. 2021

Klára Půlpánová v. r.

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala panu Ing. Vítu Jedličkovi Ph.D., který byl vedoucím mé práce, za jeho odborné rady, poskytnutý materiál a zejména čas, který mi věnoval při psaní této bakalářské práce.

ANOTACE

Tato práce se zabývá komparací daňových odpisů ve vybraných zemích. První část se věnuje obecnou problematikou daní, další část se zabývá problematikou dlouhodobého majetku. Následuje část věnovaná odpisování dlouhodobého majetku ve vybraných zemích a dále praktická část, která se zabývá komparací daňového odpisování a její vliv na daňovou povinnost.

KLÍČOVÁ SLOVA

daně, odpisy, dlouhodobý majetek, Evropská unie, daňová povinnost

TITTLE

International comparison of selected issues of tax depreciation.

ANNOTATION

This bachelor's degree thesis deals with the comparison of tax depreciation in selected countries. The first part is devoted to the general description of taxes the following part to the issues of fixed assets. The following part is devoted to deprecition of fixed assets in selected countries. The practical part which is devoted to the comparison of tax depreciation and its effect on tax liability.

KEYWORDS

taxes, depreciation, fixed assets, European Union, tax liability

OBSAH

SEZNAM TABULEK 9
SEZNAM OBRÁZKŮ 10
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK 11
ÚVOD 12
1 PODSTATA A FUNKCE DANÍ 13
1.1 Definice daně 13
1.2 Funkce daní 14
1.3 Třídění daní 14
2 CHARAKTERISTIKA A DĚLENÍ MAJETKU 16
2.1 Dlouhodobý majetek 16
2.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek 16
2.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek 18
2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek 19
2.2 Technické zhodnocení 20
2.3 Oceňování majetku 20
3 ODPISOVÁNÍ MAJETKU V ČESKÉ REPUBLICE A VYBRANÝCH ZEMÍCH 23
3.1 Odpisování dlouhodobého majetku v ČR 23
3.1.1 Účetní odpisy 24
3.1.2 Daňové odpisy 24
3.1.2.1 Mimořádné odpisy 25
3.1.2.2 Metoda rovnoměrného odpisování 26
3.1.2.3 Metoda zrychleného odpisování 27
3.2 Odpisování dlouhodobého majetku v Slovenské republice 29
3.2.1 Odpisování hmotného majetku 30
3.2.1.1 Metoda rovnoměrného odpisování 30
3.2.1.2 Metoda zrychleného odpisování 32

3.3 Odpisování dlouhodobého majetku ve Španělsku 34
3.3.1 Odpisování nehmotného majetku 34
4 PŘÍPADOVÁ STUDIE – KOMPARACE DAŇOVÉHO ODPISOVÁNÍ VE VYBRANÝCH ZEMÍCH 36
4.1 Odpisování automobilu v ČR a vybraných zemích EU 36
4.1.1 Výpočet rovnoměrných odpisů v ČR 36
4.1.2 Výpočet zrychlených odpisů v ČR 36
4.1.3 Výpočet rovnoměrných odpisů v SR 37
4.1.4 Výpočet rovnoměrných odpisů ve Španělsku 38
4.2 Odpisování počítače v ČR a vybraných zemích EU 39
4.2.1 Výpočet rovnoměrných odpisů v ČR 39
4.2.2 Výpočet zrychlených odpisů v ČR 40
4.2.3 Výpočet rovnoměrných odpisů v SR 40
4.2.4 Výpočet rovnoměrných odpisů ve Španělsku 41
4.3 Odpisování softwaru v ČR a vybraných zemích EU 41
4.3.1 Výpočet odpisů v ČR 41
4.3.2 Výpočet odpisů v SR 42
4.3.3 Výpočet odpisů ve Španělsku 42
4.4 Odpisování skladu v ČR a vybraných zemích EU 43
4.4.1 Výpočet odpisů v ČR 43
4.4.2 Výpočet odpisů v SR 46
4.4.3 Výpočet odpisů ve Španělsku 47
5 ZHODNOCENÍ PŘÍPADOVÉ STUDIE A FORMULACE ZÁVĚRŮ 50
5.1 Dopady daňových odpisů na daňové zatížení podniků vybraných zemí EU 50
ZÁVĚR 57
POUŽITÁ LITERATURA 58

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 − Odpisové skupiny dle § 30 ZDP 25
Tabulka 2 − Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování dle § 31 ZDP 26
Tabulka 3 − Koeficienty pro zrychlené odpisování dle § 32 ZDP 28
Tabulka 4 − Odpisové skupiny dle § 26 ZDP-S 30
Tabulka 5 − Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování dle § 27 ZDP-S 31
Tabulka 6 − Koeficienty pro zrychlené odpisování dle § 28 ZDP-S 32
Tabulka 7 − Maximální roční sazby a maximální doba použitelnosti 34
Tabulka 8 − Rovnoměrné odpisy automobilu v ČR 36
Tabulka 9 − Zrychlené odpisy automobilu v ČR 37
Tabulka 10 − Rovnoměrné odpisy automobilu v SR 38
Tabulka 11 − Rovnoměrné odpisy automobilu ve Španělsku 38
Tabulka 12 − Rovnoměrné odpisy počítače v ČR 39
Tabulka 13 − Zrychlené odpisy počítače v ČR 40
Tabulka 14 − Rovnoměrné odpisy počítače v SR 41
Tabulka 15 − Rovnoměrné odpisy počítače ve Španělsku 41
Tabulka 16 − Odpisy softwaru v ČR 42
Tabulka 17 − Odpisy softwaru v SR 42
Tabulka 18 − Odpisy softwaru ve Španělsku 42
Tabulka 19 − Rovnoměrné odpisy skladu v ČR 44
Tabulka 20 − Zrychlené odpisy skladu v ČR 45
Tabulka 21 − Rovnoměrné odpisy skladu v SR 47
Tabulka 22 − Rovnoměrné odpisy skladu ve Španělsku 48
Tabulka 23 − Daňový základ − uplatnění odpisů 51
Tabulka 24 – Zaokrouhlený základ daně – uplatnění odpisů 52
Tabulka 25 – Výpočet daňové povinnosti pro příslušné země 53
Tabulka 26 − Výpočet daňové povinnosti v procentech 54
Tabulka 27 − Výpočet daně z příjmů v případě neuplatnění odpisů 56

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 − Porovnání odpisování automobilu v ČR 37
Obrázek 2 − Porovnání odpisování v zemích EU 39
Obrázek 3 − Porovnání odpisování počítače v ČR 40
Obrázek 4 − Porovnání odpisů softwaru ve všech zemích 43
Obrázek 5 − Porovnání odpisování skladu v ČR 46
Obrázek 6 − Porovnání odpisů skladu ve všech zemích 48
Obrázek 7 – Daňová povinnost ze sníženého daňového základu 55

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČR	Česká republika
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DO	Doba odpisování
K_1	Koeficient určený pro první rok zrychleného odpisování
K_2	Koeficient určený pro další roky zrychleného odpisování
K_3	Koeficient pro zrychlené odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu
Např.	Například
PO	Právnických osob
ROS	Roční odpisová sazba
ROS_{ZVL}	Roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu
SR	Slovenská republika
T	Počet let, po které by majetek již odpisován
Tzv.	Tak zvaný
VC	Vstupní cena
VPU	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb. Zákon o daních z příjmů
ZDP-S	Zákon č. 595/2003 Z. z, Zákon o dani z príjmov
ZC	Zůstatková cena
ZVC	Zvýšená vstupní cena
ZZC	Zvýšená zůstatková cena

ÚVOD

Bakalářská práce je věnovaná komparací daňových odpisů v České republice, Slovenské republice a Španělsku. Cílem bakalářské práce je komparace způsobů daňového odpisování zvolených aktiv a jejich dopadů na daňovou povinnost ve vybraných zemích.

První část práce se zabývá obecnou charakteristikou daní, jsou zde uvedeny funkce daní, a jak se daně třídí.

Druhá část se zabývá problematikou dlouhodobého majetku. Je zde uvedena charakteristika dlouhodobého majetku, jeho dělení a detailní popis všech druhů majetku. Dále je uvedeno, jaký majetek se do určitých skupin řadí. Následně je v druhé části popsáno technické zhodnocení majetku a jeho oceňování.

Třetí kapitola se zabývá odpisováním dlouhodobého majetku v České republice a následně ve vybraných zemích. V této části jsou popsány jak daňové odpisy, tak i odpisy účetní. Je zde zakotvena problematika mimořádných odpisů platných pro roky pořízení od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021. Následuje charakteristika metod odpisování, tedy metoda rovnoměrného a zrychleného odpisování. Dále se práce zabývá odpisováním majetku na Slovensku. Stejně jako u České republiky je v této části popsána rovnoměrná a zrychlená metoda odpisování. A jako poslední je v této kapitole charakterizováno odpisování majetku ve Španělsku, kde je uvedena tabulka, která slouží k přiřazení konkrétního majetku s maximální odpisovou sazbou a maximální dobou odpisování. Následně je ještě definováno odpisování nehmotného majetku v této zemi.

Čtvrtá část se věnuje případové studii. Byly vybrány příklady majetků, které jsou následně odpisovány dle legislativ zemí. V České republice, dále jen v ČR, je navíc porovnáván rozdíl mezi rovnoměrnou metodou odpisování a metodou zrychlenou. Jako první je uveden automobil, nejprve je tedy porovnána metoda rovnoměrných a zrychlených odpisů v ČR, následně jsou vypočteny odpisy na Slovensku a Španělsku a poté je provedena jejich komparace. Jako druhý majetek je zvolen počítač, dále software a jako poslední sklad.

Poslední pátá část se zabývá zhodnocením případové studie a zkoumáním dopadů na daňové zatížení podnikatelských subjektů.

1 PODSTATA A FUNKCE DANÍ

Daně představují významný příjem do veřejných rozpočtů. Díky nim stát získá finanční prostředky pro financování funkcí státu a veřejné správy.

1.1 Definice daně

Pojmem „daň“ se zaobírá zákon č. 280/2009 Sb., definuje ho jako:

a) peněžité plnění, které je dle zákona označováno jako daň, poplatek či clo,

b) peněžité plnění, podle kterého zákon určí, že se při jeho správě bude postupovat dle zákona číslo 280/2009 Sb.,

c) peněžité plnění v rámci dělené správy (Zákon č. 280/2009 Sb.).

V teorii různí autoři definují daň odlišně, záleží na úhlu pohledu. Zda se na daň nahlíží z ekonomického hlediska nebo z právního hlediska (Bakeš, 2012). Z ekonomického hlediska hrají podstatnou roli samotné vlastnosti daně. Daň je v tomto případě definována jako *„povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu*“ (Kubátová, 2015, s. 15).

- **Povinná** – Nařízena příslušným zákonem.
- **Nenávratná** – Daň, která je jednou zaplacena se v zásadě nevrací.
- **Zákonem určená** – Každý druh daně má svůj vlastní zákon, podle kterého se vybírá.
- **Platba do veřejného rozpočtu** – Výnos většiny daní je významným příjmem do veřejných rozpočtů.
- **Neúčelová** – Subjektu není známo, na jaké účely bude vybraný příjem použit.
- **Neekvivalentní** – Poplatník nemá za platbu daně nárok na protihodnotu.

Jedná o platbu neúčelovou a neekvivalentní (Kubátová, 2015). Daně mohou být placené pravidelně, jako příklad lze zmínit daně důchodové (Široký, 2008). Anebo jsou placeny jednorázově, v momentě, kdy se naplní určitá skutečnost, například daň darovací (Široký, 2008).

Pro všechny příjmy veřejných rozpočtů nejsou typické dva znaky, a to neekvivalentnost s nenávratností (Bakeš, 2012). Právě těmito znaky se daně značně liší od poplatků.

1.2 Funkce daní

V praxi by měly daně plnit mnoho funkcí, těmi nejdůležitějšími jsou:

- **Funkce alokační** – Tato funkce se zabývá problematikou, kam investovat vládní výdaje (Široký, 2008). Význam alokační funkce lze vysvětlit velmi jednoduše. Prostředky se vloží tam, kde jich je evidentně málo – např.: školství, nebo na opačné straně, odejmutí prostředků tam, kde jich je mnoho (Kubátová, 2015).

- **Funkce redistribuční** – Lidé často považují rozdělování důchodů a ostatního bohatství za ne příliš spravedlivé (Kubátová, 2015). Dále autorka zmiňuje, že hlavním úkolem daní je přesunutí části důchodů od bohatších lidí k lidem chudším.

- **Funkce stabilizační** – Prostřednictvím této funkce by měly daně přispívat k zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice (Kubátová, 2015).

1.3 Třídění daní

Je stěžejní vymezit, jak se daně třídí. Mnoho autorů interpretuje několik možností třídění daní. Klasifikovat daně je možné z nejrůznějších hledisek, například, jak splňují funkce daní zmíněné výše.

Nejčastější dělení daní je na daně přímé a daně nepřímé (Bakeš, 2012). Daně přímé a nepřímé lze také nazývat daněmi spotřebními (Bakeš, 2012).

- **Daně přímé** – *„platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt“* (Kubátová, 2015, s. 20). Mezi nejběžnější přímé daně lze řadit daně z příjmů (Bakeš, 2012). Daně přímé lze dále dělit na daně důchodové a majetkové (Široký, 2008).

- **Daně nepřímé –** u takovýchto daní *„se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt*“ (Kubátová, 2015, s. 20). Daně nepřímé jsou uvalovány na spotřebu, tyto daně zaplatí výrobce ze svého objemu výroby (Bakeš, 2012). Dále autor zmiňuje, že k nepřímým daním lze přiřadit daň z přidané hodnoty nebo ekologické daně. Tyto daně jsou neadresné. Nepřímé daně nezohledňují důchodovou situaci osoby, jsou vyměřovány ve stejné výši bez ohledu na vysoké či nízké příjmy poplatníka (Široký, 2008).

U daní se setkáváme s dvěma podobnými výrazy, plátce daně a poplatník. *„Za plátce daně je považován ten, který je ze zákona povinen daň spočítat, vybrat a odvést, poplatníkem daně je ten subjekt, který nese daňové břemeno“* (Široký, 2008, s. 49).

Daně lze také třídit dle toho, jak respektují příjmové poměry poplatníka:

- **osobní,**
- **in rem** (Široký, 2008).

Daně osobní – *„respektují důchodovou situaci poplatníka, neboť se vyměřují na základě jeho osobního příjmu nebo příjmů z podnikání“* (Široký, 2008, s. 50). Mezi daně osobní je možné zařadit daně důchodové, placené fyzickými osobami (Kubátová, 2015).

Daně in rem – *„se platí bez ohledu na platební schopnost poplatníka“* (Kubátová, 2015). Mezi daně in rem můžeme zařadit daně spotřební, z přidané hodnoty.

Daně lze třídit ještě mnoha způsoby dle interpretací různých autorů. Výše bylo zmíněno nejdůležitější třídění daní, které se používá nejčastěji.

2 CHARAKTERISTIKA A DĚLENÍ MAJETKU

Pojem majetek lze definovat jako souhrn statků fyzické nebo právnické osoby. Jedná se o takový souhrn statků, se kterými je možné volně nakládat a ručit s nimi za případné závazky. Majetek je tvořen hmotnými (fyzickými) i nehmotnými (duševními) statky.

Za základní rozdělení lze považovat dělení majetku na dlouhodobý a krátkodobý.

2.1 Dlouhodobý majetek

Jedná se o majetek, který se opotřebovává během své doby životnosti. Jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok. Často u majetku dochází k technickému zhodnocení, které zvyšuje hodnotu majetku a je nutné ho vzít v potaz u odpisování, pokud přesáhne stanovenou hodnotu. Dlouhodobý majetek dále dělíme na hmotný, nehmotný a finanční. Hmotný dlouhodobý majetek je dále dělen na movitý a nemovitý.

2.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Za dlouhodobý nehmotný majetek se dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., dále jen VPU, rozumí takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok. *„Od výše ocenění určené účetní jednotkou (s výjimkou goodwillu), a při splnění podmínek dále stanovených, a při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku“* (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2021). Jedinou výjimku tvoří goodwill, ten spadá do dlouhodobého nehmotného majetku, dále jen DNM, vždy, bez ohledu na výši ocenění.

Dlouhodobý nehmotný majetek zahrnuje:

- technické zhodnocení DNM – výši ocenění si účetní jednotka určuje sama,
- nehmotné výsledky vývoje – vyvinuty vlastní činností k obchodování, popřípadě jsou získány od jiných osob,
- software – vyvinut vlastní činností k obchodování, získán od jiných osob, pořízen samostatně,
- ocenitelná práva – know-how, licence,
- goodwill – „*rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace“* (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2021),

- povolenky na emise – např. povolenky na emise skleníkových plynů (bez ohledu na výši ocenění),
- preferenční limity – např. individuální produkční kvóty (nehledě na výši ocenění),
- ostatní dlouhodobý nehmotný majetek – zahrnuje DNM, který není vykázán v ostatních položkách DNM (povolenky na emise a preferenční limity),
- nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek – zahrnuje pořízený DNM, do té doby, než bude uveden do stavu způsobilého k užívání,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek – zahrnuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy a závdavky, které jsou určeny na pořízení DNM (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2021).

Dle výše zmíněného je evidentní, že DNM je tvořen nehmotnými (duševními) statky.

Duševní vlastnictví tvoří tradiční část nehmotných aktiv. Duševní vlastnictví upravuje jednak obsah práv k vymezené množině nehmotných statků a jednak společenské vztahy vznikající při uplatňování těchto práv ve společnosti (Slováková, 2007). Tyto nehmotné statky jsou zachyceny na určitém hmotném nosiči (např. vynález v součástce k počítači), vlastníkem nehmotného statku však nemusí nutně být táž osoba jako vlastník hmotného nosiče (např. výrobce počítačových komponent užívá za úplatu vynález třetí strany) (Svačina, 2010). V rámci duševního vlastnictví existují dva odlišné systémy ochrany, a to:

- systém autorského práva (Copyright),
- systém průmyslového práva (Industrial Property) (Svačina, 2010).

Vynález zaujímá významné místo mezi nehmotnými statky chráněnými průmyslovým právem (Svačina, 2010). Forma průmyslově-právní ochrany vynálezu je patent. Patent je samostatně převoditelným majetkovým právem (Svačina, 2010). Základní právní normou upravující patentové právo v České republice je zákon 527/1992 Sb., o vynálezech a zlepšovacích návrzích v platném znění (Svačina, 2010). Pro udělení patentu musí vynález splňovat zároveň následující tři podmínky:

- novost – absolutní světová novost,
- vynálezecká činnost – požadavek na určitou míru nadstandartní tvůrčí činnosti původce,

- průmyslová využitelnost – hospodářská využitelnost ve všech oblastech hospodářství,
- technická povaha – vynález by měl být návod k řešení určitého problému (Svačina, 2010).

Pro upřesnění je důležité zmínit, které položky mezi DNM řadit nelze. Mezi dlouhodobý nehmotný majetek nelze zařadit plány rozvoje, znalecké posudky, návrhy propagačních a reklamních akcí, průzkumy trhu, software, který je pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez něho nemohou fungovat, certifikace systému jakosti. Dále je na uvážení účetní jednotky, zda bude za DNM považovat technické audity, plány povodí nebo energetické audity.

Při daňovém odpisování nehmotného majetku je nutné rozlišovat, zda vede poplatník účetnictví či nikoliv. Pokud poplatník účetnictví vede, je možné do daňově uznatelných nákladů přenést hodnotu nehmotného majetku jen pomocí daňových odpisů (Prudký, 2017)

2.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Za dlouhodobý hmotný majetek se dle VPU rozumí takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok. *„Od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku“* (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2021) (existence výjimek, které budou popsány níže).

Je tvořen hmotnými (fyzickými) statky.

Mezi dlouhodobý hmotný majetek lze řadit tyto položky:

- pozemky – bez ohledu na výši ocenění, nesmějí být zbožím,
- stavby – nehledě na výši ocenění a dobu použitelnosti, nesmějí být zbožím (např. budovy, byty a nebytové prostory),
- hmotné movité věci a jejich soubory – zahrnuje předměty z drahých kovů nehledě na výši ocenění, *„hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou“* (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2021),

- pěstitelské celky trvalých porostů – ovocné stromy, keře vysázené na trvalém pozemku (výměra 0,25 hektaru, hustota minimálně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar) a dále stálý porost vinic a chmelnic bez nosné konstrukce,
- dospělá zvířata a jejich skupiny – např. stáda, hejna (doba použitelnosti déle než jeden rok, od výše ocenění, které si určí určitá účetní jednotka),
- jiný dlouhodobý hmotný majetek – např. ložiska nevyhrazeného nerostu, umělecká díla (nejsou součástí stavby), sbírky, movité kulturní památky,
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek – zahrnuje dlouhodobý hmotný majetek, dále jen DHM, do doby, než bude uveden do stavu způsobilého k užívání,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek – zahrnuje zálohy a závdavky, které jsou krátkodobé nebo dlouhodobé a jsou určeny na pořízení DHM,
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku – *„rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace“* (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2021).

Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají věci, které jsou uvedeny do stavu způsobilého k užívání. Tímto stavem se rozumí dokončení věci nebo splnění technických funkcí a povinností, které stanovují zvláštními právními předpisy (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2021). V případě technického zhodnocení by se postupovalo podobně.

2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Poslední neopomenutelnou skupinou dlouhodobého majetku je dlouhodobý finanční majetek, který se od hmotného a nehmotného majetku značně liší. Dlouhodobý finanční majetek, dále jen DFM, se neodepisuje. Jedná se o majetek, který podnik nakupuje a vlastní. Jeho cílem je dlouhodobé držení. Účelem investování je použití volných prostředků do koupě DFM tak, aby společnosti přinesly očekávaný výnos. Na rozdíl od DNM a DHM se u DFM nezohledňuje hodnota, nýbrž je podstatné hledisko dlouhodobosti.

Mezi dlouhodobý finanční majetek lze řadit tyto položky:

- ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly – cenný papír úvěrové povahy např. dluhopis s pevnou úrokovou sazbou, směnka,
- podíly – ovládaná nebo ovládající osoba,

- podíly – podstatný vliv,
- jiný dlouhodobý finanční majetek – drahé kovy a kameny,
- poskytnuté zálohy na DFM – zahrnuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy a závdavky, které jsou určeny na pořízení DFM (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2021).

2.2 Technické zhodnocení

Za technické zhodnocení se pokládají výdaje na:

- dokončené nástavby,
- přístavby a stavební úpravy,
- rekonstrukce,
- modernizace majetku,

pokud překročily u jednoho majetku 80 000 Kč (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021). Definici technického zhodnocení upravuje Zákon č. 586/1992 Sb. Zákon o daních z příjmů, dále jen ZDP, konkrétně § 33. Do technického zhodnocení lze zařadit i výdaje, které nepřesahují stanovenou částku (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021). Záleží na rozhodnutí poplatníka, který se rozhodne, tento výdaj neuplatnit jako výdaj (náklad) podle § 24. odst. 2. (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021). Aby se jednalo o rekonstrukci, musí být u majetku viditelná změna účelnosti, popřípadě technických parametrů (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021). V případě jakéhokoliv zásahu do majetku je zapotřebí odhadnout, za jakým účelem je prováděn, a jak bude ovlivněna kvalita majetku. Dle pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 se v této době za změnu technických parametrů již nepočítá výměna materiálu (např.: výměna dřevěných oken za plastové) v případě zachování původních rozměrů oken a počtu vrstev skel v oknech (Skálová, 2017).

O modernizaci by se jednalo v případě, že se u majetku vylepší jeho parametry nebo rozšíří možnosti použití (Marková, 2019).

Technickým zhodnocením se zvyšuje vstupní cena (zvýšená vstupní cena), popřípadě zůstatková cenu (zvýšená zůstatková cena) majetku, pokud není odepisováno samostatně.

2.3 Oceňování majetku

Pro správné ocenění majetku musí být nejprve určena forma, jakou byl pořízen. Majetek může být pořízen koupí, nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, dědictvím,

vytvořením ve vlastní režii nebo darováním, převodem nebo u fyzických osob přeřazením z osobního užívání do podnikání, vkladem přijatým od jiné osoby (Chalupa, 2018).

Určení správné vstupní ceny majetku, který se bude odpisovat, je stěžejní. Právě z této vstupní ceny se vychází u stanovení odpisů. Z daňového hlediska je odpisování upraveno § 29 ZDP. Zákon se v mnoha případech odvolává i na jiné právní a účetní předpisy (Valouch, 2012). Zejména na zákon 563/1991 Sb., o účetnictví, a na zákon 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (Valouch, 2012).

Dle ZDP § 29 odstavce 1, se za vstupní cenu hmotného majetku rozumí:

a) pořizovací cena (pořízení úplatně),

b) vlastní náklady (pořízení nebo vyrobení vlastní činností),

c) hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva (u hmotného movitého majetku, který setrvává ve vlastnictví věřitele),

d) reprodukční pořizovací cena ve zbylých případech určená dle zvláštních právních předpisů,

e) při nabytí majetku bezúplatně cena stanovená dle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku,

f) hodnota technického zhodnocení podle § 33 odstavce 1 dokončeného počínaje 1. lednem 2001,

g) přepočtená zahraniční cena,

h) u veřejně prospěšného poplatníka ocenění převzaté od účetní jednotky, která o majetku naposledy účtovala (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

Do vstupní ceny podle písmen a) až f) je řazené i technické zhodnocení, které je provedeno po uvedení věci do způsobilého stavu k užívání (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021). Výjimku tvoří technické zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce a na hmotném majetku, který je vyloučen z odpisování podle § 27 ZDP (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

Vstupní cenu hmotného majetku je nezbytné snížit o poskytnuté dotace ze státního rozpočtu, státních fondů, z rozpočtů obcí a krajů, regionální rady regionu soudržnosti, o poskytnuté granty Evropských společenství, o poskytnuté prostředky (granty) přidělené podle zvláštního právního předpisu, o poskytnuté dotace, příspěvky a podpory veřejných rozpočtů

(Zákon č. 586/1992 Sb., 2021). Zůstatkovou cenu § 29 ZDP definuje jako rozdíl mezi vstupní cenou a celkovou výši odpisů.

3 ODPISOVÁNÍ MAJETKU V ČESKÉ REPUBLICE A VYBRANÝCH ZEMÍCH

Téměř v každé firmě, která podniká, je nutné vlastnit nějaký majetek. Firma může vlastnit krátkodobý i dlouhodobý majetek, krátkodobý, jak už název vypovídá, se spotřebovává jednorázově, naopak majetek dlouhodobý je spotřebováván v několika účetních a zdaňovacích období.

Základní charakteristika dlouhodobého majetku je ve většině Evropských zemí velmi podobná, nýbrž vychází z Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Odpisovat dlouhodobý majetek může pouze a jedině osoba, která je ekonomickým vlastníkem majetku, právo na odpisování tedy nemá právní vlastník (Nerudová, 2011). Není možné, aby celkové odpisy majetku přesahovaly 100 % pořizovací ceny (Nerudová, 2011).

V následujících kapitolách bude popsáno odpisování v České republice, Slovenské republice a Španělsku. Španělsko bylo vybráno z důvodu zajímavé legislativy, například administrativní budovy je možné v této zemí odpisovat až 100 let, což je o 60 let více v porovnání s Českou republikou. Nebo například nábytek umožňuje odpisovat 20 let, což je v porovnání s Českou republikou o 15 let déle.

3.1 Odpisování dlouhodobého majetku v ČR

U dlouhodobého majetku je nutno vzít na vědomí skutečnost, že účetní a také daňová spotřeba dlouhodobého majetku bývá rozložena do několika zdaňovacích a účetních období (Valouch, 2012). V případě dlouhodobého majetku obvykle není možné zahrnout celou pořizovací (vstupní) cenu do účetních a potažmo daňových nákladů (výdajů) v jediném účetním a zdaňovacím období (Valouch, 2012). Naopak je tato vstupní cena do nákladů přenášena postupně ve více obdobích (Valouch, 2012). Děje se tak prostřednictvím tzv. odpisů dlouhodobého majetku (Valouch, 2012).

Odpisy tedy přestavují peněžní vyjádření opotřebení dlouhodobého majetku za určitý časový úsek. Jedná se o opotřebení fyzické, kdy majetek množstvím vykonané práce snižuje své možnosti a kvalitu, ale i tzv. morální opotřebení, kdy majetek nemusí vykazovat fyzické opotřebení, ale na trhu už jsou například k dispozici alternativy s lepším poměrem ceny vůči výkonu (Sedláček, 2010). Morální opotřebení majetku je v dnešní době velmi časté, je způsobené rychlým technickým vývojem.

3.1.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy mají za úkol vyjádřit trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku, a také by měly odpovídat skutečné míře opotřebení (Valouch, 2012). Pořizovací cena majetku je v průběhu let (životnosti majetku) postupně rozložena do nákladů. Účetní odpisy se účtují na vrub nákladů, tedy ovlivňují hospodářský výsledek firmy. Na začátku odpisování je účetní jednotka povinna sestavit odpisový plán. Majetek se odpisuje jen do výše svého ocenění v účetnictví. Minimální doba odepisování je jeden rok. Odpisy jsou zásadně zaokrouhlovány na celé koruny nahoru. Účetní odpisy upravuje zákon číslo 563/1991 Sb., vyhláška číslo 500/2002 Sb. a Český účetní standard číslo 13. Účetní jednotka si sama určí sazbu odpisů, určuje se tak, aby co nejlépe vystihla reálné opotřebení majetku., může vycházet z časového, výkonnostního či komponentního hlediska.

Vyhláška číslo 500/2002 Sb. doporučuje u odpisování zejména staveb, bytů a nebytových prostor, hmotných movitých věcí a jejich souborů metodu komponentního odpisování (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2021).

3.1.2 Daňové odpisy

Oproti účetním odpisům jsou daňové odpisy pevně definovány zákonem. Slouží ke stanovení daňového základu. Nemusí vykazovat skutečné opotřebení majetku, jako odpisy účetní. Při výpočtu daňových odpisů je nutné vycházet z odpisových sazeb, vymezených v ZDP.

Pro odpisování hmotného majetku zákon vymezuje základní techniky odpisování:

- metoda rovnoměrného odpisování (§ 31),
- metoda zrychleného odpisování (§ 32) (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

Tyto dvě metody jsou používány nejčastěji.

Dále zákon vymezuje další tři metody, těmi jsou metoda časového a výkonového odpisování (§ 30 odstavce 4 až 6), mimořádné odpisy (§ 30a), odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření (§ 30b) (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

Za základní metody odpisů jsou považovány rovnoměrné a zrychlené metody odpisování. Aby se mohl majetek odepisovat, je nutné, aby poplatník majetek v prvním roce užívání zatřídil do odpisových skupin. Odpisových skupin je celkem 6, liší se majetkem (který do odpisové skupiny spadá) a stanovenou dobou odepisování. V tabulce číslo 1 budou názorně

popsány odpisové skupiny a doby odpisování pro majetky. Hmotný movitý majetek je nejčastěji zařazen v 1. až 3. odpisové skupině, naopak hmotný nemovitý majetek je řazen do 4. až 6. odpisové skupiny (Valouch, 2012). Ve chvíli, kdy je určena metoda odpisování, je tato metoda používána po celou dobu odpisování, není možné ji již změnit.

Tabulka 1 − Odpisové skupiny dle § 30 ZDP

odpisová skupina	doba odepisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	40 let

Zdroj: (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021)

3.1.2.1 Mimořádné odpisy

Mimořádné odpisy upravuje § 30a ZDP. Tyto odpisy se vztahují pouze na majetek pořízený od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021.

V případě, že podnikatel pořídil hmotný majetek, který patří do 1. odpisové skupiny, tedy například počítač, a pořídil ho v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021, poplatník může majetek rovnoměrně odepsat za 12 měsíců (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021). Poplatník musí být jeho prvním odpisovatelem, a odpisy nelze v průběhu odpisování přerušit (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

Majetek, který patří do 2. odpisové skupiny, například auto, a je pořízen ve výše zmíněném období, je možné rovnoměrně odepsat za 24 měsíců (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021). Takto odpisovat může pouze první odpisovatel majetku, odpisy nelze přerušit (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021). Dále je nutné, aby v prvních 12 měsících byly uplatněny odpisy do výše 60 % jeho vstupní ceny, a v nadcházejících 12 měsících se uplatní zbytek, tedy 40 % jeho vstupní ceny (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

Tyto odpisy nelze uplatnit pro majetek odpisovaný dle § 30 odstavce 4 a 5 (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

V případě, že je na majetku odpisovaného dle § 30a provedeno technické zhodnocení, toto technické zhodnocení nezvyšuje jeho vstupní cenu (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021). Toto technické zhodnocení je zařazeno do stejné odpisové skupiny jako odpisovaný hmotný majetek,

a je odpisováno jako hmotný majetek dle §26 až 30 a § 31 až § 33 (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

3.1.2.2 Metoda rovnoměrného odpisování

Metodu rovnoměrných odpisů upravuje § 31 ZDP. Při použití rovnoměrné metody odpisování jsou odpisové náklady ve stále stejné výši téměř po celou dobu odpisování, výjimku tvoří pouze odpisy v prvním roce. Při výpočtu odpisů se vychází vždy ze vstupní ceny, popřípadě ze zvýšené vstupní ceny. Roční odpisové sazby pro výpočet rovnoměrných odpisů upravuje § 31 ZDP, které budou popsány níže.

Tabulka 2 − Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování dle § 31 ZDP

odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021)

V tabulce číslo 2 lze vidět, že jsou každé odpisové skupině přiděleny tři odpisové sazby. Sazby z prvního sloupce budou využity pouze v prvním roce odpisování. Druhý sloupec bude použit v druhém až posledním roce odpisování za podmínky, že majetek nebude technicky zhodnocen. Sazby pro zvýšenou vstupní cenu se použijí u majetku, u kterého proběhne technické zhodnocení.

U hmotného movitého majetku je možnost zvýšit odpis v prvním roce na úkor odpisů v dalších letech. Výše sazby je odvozena od druhu majetku a lze navýšit o 10, 15 nebo 20 %. Zvýšit odpis může pouze vlastník (odpisovatel) majetku.

Při použití metody rovnoměrného odpisování je zapotřebí stanovit odpisy hmotného majetku za dané zdaňovací období., a to ve výši jedné setiny součinu ceny a přiřazené roční odpisové sazby pro první rok, popřípadě pro další roky odpisování (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

Rovnoměrný roční odpis se stanoví dle rovnice číslo 1:

$$\text{rovnoměrný odpis} = \frac{VC * ROS}{100} \quad (1)$$

kde VS je vstupní cena, ROS je přiřazená roční odpisová sazba pro první rok, popřípadě pro další roky odpisování (Valouch, 2012).

Pokud se na majetku provede technické zhodnocení, je nutné vycházet ze zvýšené vstupní ceny. Z této ceny se stanoví rovnoměrný odpis majetku za dané zdaňovací období, a to v jedné setině součinu jeho zvýšené vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby.

Rovnoměrný roční daňový odpis pro majetek se zvýšenou vstupní cenou se stanoví dle rovnice číslo 2:

$$\text{rovnoměrný odpis} = \frac{\text{ZVC} * \text{ROS}_{\text{ZVC}}}{100} \quad (2)$$

kde ZVC je zvýšená vstupní cena a ROS_{ZVC} je přiřazená roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu. (Valouch, 2012)

Takto vypočítané rovnoměrné odpisy se zaokrouhlí na celé koruny nahoru dle § 31 ZDP. Zákon v tomto případě stanovuje maximální roční odpisové sazby, poplatník tedy může použít sazby nižší, poté se logicky prodlouží doba odpisování.

3.1.2.3 Metoda zrychleného odpisování

Druhá metoda, kterou je pro odpisování možné použít je metoda zrychleného odpisování. Je upravena § 32 ZDP. Smyslem této metody je nerovnoměrné uplatnění odpisů. V prvních letech odpisování je do nákladů přenesena větší část vstupní ceny, v dalších se výše odpisů naopak snižuje. U výpočtu zrychlených daňových odpisů je nutné v prvním roce odpisování vycházet ze vstupní ceny, popřípadě zvýšené vstupní ceny, avšak v dalších letech je nutné vycházet z ceny zůstatkové, popřípadě zvýšené zůstatkové. Dále je při výpočtu stěžejní použít koeficienty stanovené zákonem, které budou znázorněny v tabulce číslo 3 níže.

Tabulka 3 − Koeficienty pro zrychlené odpisování dle § 32 ZDP

odpisová skupina	v prvním roce odpisování – K_1	v dalších letech odpisování – K_2	pro zvýšenou vstupní cenu – K_3
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: vlastní zpracování dle ZDP

Zrychlený odpis pro první rok odpisování za dané zdaňovací období bude určený dle vzorce číslo 3:

$$\text{zrychlený odpis} = \frac{VC}{K_1} \tag{3}$$

kde VC je vstupní cena, K_1 je přiřazený koeficient pro první rok odpisování (Chalupa, 2018).

I u zrychlených odpisů je možné zvýšit první odpis o 10, 15 nebo 20 %. Podmínku, kterou musí odpisovatel splnit je, že musí být odpisovatelem prvním (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

V dalších letech odpisování je nutné vycházet již ze zůstatkové ceny. Zrychlený daňový odpis se určí jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiděleným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl majetek již odpisován (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

Zrychlený odpis se pro následující roky odpisování určí dle vzorce číslo 4:

$$\text{zrychlený odpis} = \frac{2 * ZC}{K_2 - T} \tag{4}$$

kde ZC je zůstatková cena, K_2 je přiřazený koeficient určený pro zrychlené odpisování a T je počet let, ve kterých byl majetek již odpisován (Chalupa, 2018).

V případě, pokud bude majetek navýšen o technické zhodnocení, je nutné u výpočtu postupovat dle § 32 odstavce 3 ZDP.

V roce zvýšení zůstatkové ceny, tedy v roce, kdy bylo provedeno technické zhodnocení, lze odpis vypočíst jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny a přiděleného koeficientu

zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021). Je nutné postupovat dle rovnice číslo 5:

$$\text{zrychlený odpis u zvýšené zůstatkové ceny v prvním roce} = \frac{2 * ZZC}{K_3} \quad (5)$$

kde ZZC je zvýšená zůstatková cena a K_3 je koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu u zrychlených odpisů (Valouch, 2012).

V dalších letech odpisování je nutné postupovat dle rovnice číslo 6:

$$\text{zrychlený odpis po zvýšení zůstatkové ceny v dalších letech odpisování} = \frac{2 * ZZC}{K_3 - T} \quad (6)$$

kde ZZC je zvýšená zůstatková cena, K3 je koeficient pro zrychlené odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu, a T vyjadřuje počet let, po které bylo již ze zvýšené zůstatkové ceny odpisováno (Valouch, 2012).

Takto vypočítané zrychlené daňové odpisy se zaokrouhlí na celé koruny nahoru dle § 31 odstavce 5 ZDP.

3.2 Odpisování dlouhodobého majetku v Slovenské republice

Podstata odpisů je ve Slovenské republice velmi podobná, jako v Republice české. V dlouhodobém majetku mají podnikatelé dlouhodobě uloženy peněžní prostředky, které v budoucnu přispějí ke zvýšení ekonomického užitku. Dlouhodobý majetek se opotřebovává, jeho hodnota se snižuje, jeho doba použitelnosti musí být delší než jeden rok. Odpisy lze charakterizovat jako peněžní vyjádření dlouhodobého majetku, které představuje opotřebení majetku. Odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku upravuje zákon číslo 595/2003 Z. z, Zákon o dani z príjmov § 22, kde lze nalézt, co je přesně zařazeno do DHM a DNM.

Stejně jako v České republice je i na Slovensku na odpisy nahlíženo rozdílně. Jeden pohled vychází z účetnictví, druhý z daňových zákonů. Právní úpravu účetních odpisů upravuje zákon číslo 431/2002 Sb. Z. z. Zákon o účtovníctve. Význam účetních odpisů je stejný jako v ČR, tedy snaha o vyjádření reálného opotřebení majetku.

Daňové odpisy upravuje zákon číslo 595/2003 Z. z. Zákon o dani z príjmov. Pro daňové odpisy je smyslem korektně vykalkulovat výdaje, které snižují zdanitelné příjmy.

3.2.1 Odpisování hmotného majetku

V § 26 Zákon č. 595/2003 Z. z, Zákon o dani z príjmov , dále jen ZDP-S je možné najít výčet příslušných odpisových skupin (tabulka číslo 4), podle kterých musí být majetek, před výběrem metody odpisování, zařazen.

Tabulka 4 − Odpisové skupiny dle § 26 ZDP-S

odpisová skupina	doba odpisování
0	2 roky
1	4 roky
2	6 let
3	8 let
4	12 let
5	20 let
6	40 let

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 595/2003 Z. z.

V prvním roce odpisování je nutné zatřídit majetek do odpisových skupin. Poté je možné zvolit metodu odpisování, která již nelze v průběhu měnit. Hmotný majetek nespadající do žádné odpisové skupiny, jeho doba použitelnosti není daná jiným právním předpisem, se zatřídí do 2. odpisové skupiny (Paliderová, 2018).

Hmotný majetek lze odepsat maximálně do výše vstupní ceny (Zákon č. 595/2003 Z. z., 2021). V případě, kdy do majetku vstoupí technické zhodnocení, popřípadě u zrychlené metody odpisování, je možné majetek odpisovat maximálně do zvýšené zůstatkové ceny (Zákon č. 595/2003 Z. z., 2021).

Dle ZDP-S lze odpisovat:

- rovnoměrnou metodou odpisování,
- zrychlenou metodou odpisování,
- výkonovou a časovou metodou odpisování (Zákon č. 595/2003 Z. z., 2021).

3.2.1.1 Metoda rovnoměrného odpisování

Metodu rovnoměrného odpisování lze použít v případě všech odpisových skupin. Upravuje ji § 27 ZDP-S. Základem metody je uplatnění převážně stejných odpisů v každém roce odpisování. Tento odpis se určí jako podíl vstupní ceny hmotného majetku a doby odpisování stanovené pro přiřazenou odpisovou skupinu (Zákon č. 595/2003 Z. z., 2021). Odpisová skupina a velikost ročního odpisu bude uvedeno v tabulce číslo 5, níže.

Tabulka 5 − Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování dle § 27 ZDP-S

odpisová skupina	roční odpis
0	1/2
1	1/4
2	1/6
3	1/8
4	1/12
5	1/20
6	1/40

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 595/2003 Z. z.

U metody rovnoměrného odpisování, lze v prvním roce odpisování daňově uplatnit pouze poměrnou část ročního odpisu majetku. Tato poměrná část je stanovena dle počtu měsíců, počínaje měsícem, kdy byl majetek zařazen do užívání, až do konce zdaňovacího období (Zákon č. 595/2003 Z. z., 2021).

Je možné, že v průběhu odpisování majetku, nastanou tyto dvě situace:

- na hmotném majetku nebylo provedeno technické zhodnocení, v tomto případě se neuplatněná část z prvního roku odpisování uplatní v roce následujícím, po roce, kdy skončí doba odpisování majetku,
- na hmotném majetku bylo vykonáno technické zhodnocení, v tom případě se ta část odpisů, která nebyla možná uplatnit v prvním roce odpisování, odepíše v posledním roce. Souhrn těchto odpisů, za všechny roky odpisování, musí být roven zvýšené vstupní ceně hmotného majetku (Paliderová, 2018).

U výpočtu pro rovnoměrný odpis je nutné vycházet z § 27 ZDP-S. Dle něho se odpis vypočítá jako podíl vstupní ceny hmotného majetku a doby, po kterou je majetek odpisován (Zákon č. 595/2003 Z. z., 2021). Dle rovnice číslo 7:

$$\text{rovnoměrný odpis} = \frac{VC}{DO} \tag{7}$$

kde VC je vstupní cena a DO doba odpisování hmotného majetku v letech.

Takto vypočtené odpisy, popřípadě poměrná část odpisů, se zaokrouhlují dle § 47 ZDP-S na dvě desetinná místa tak, že druhá číslice za desetinou čárkou se upraví dle číslice následující, pokud bude číslice < 5, číslice zůstává beze změny, pokud bude číslice > 5, zvětšuje se o jednu (Zákon č. 595/2003 Z. z., 2021).

Může nastat situace, kdy bude majetek zhodnocen technickým zhodnocením. V tomto případě je nutné vycházet ze zvýšené vstupní ceny a doby odpisování majetku. V případě rovnoměrného odpisu je nutné vycházet z rovnice číslo 8:

$$\text{rovnoměrný odpis} = \frac{ZVC}{DO} \tag{8}$$

kde ZVC je zvýšená zůstatková cena a DO je doba odpisování.

3.2.1.2 Metoda zrychleného odpisování

Metoda zrychleného odpisování je upravena § 28 ZDP-S. Lze ji použít výhradně pro hmotný majetek, který se řadí do 2. a 3. odpisové skupiny. Smyslem zrychlené metody odpisování je nestálá výše odpisů, která je viditelná až do konce odpisování majetku. Na začátku odpisování lze do daňových nákladů uplatnit vyšší část ze vstupní ceny, ovšem s výjimkou prvního roku, kdy lze daňově uplatnit výhradně poměrnou část ročního odpisu. Pro výpočet ročních odpisů je nutné použít koeficienty obsažené v tabulce číslo 6.

Tabulka 6 − Koeficienty pro zrychlené odpisování dle § 28 ZDP-S

odpisová skupina	koeficienty pro zrychlené odpisování		
	v prvním roce odpisování – K_1	v dalších letech odpisování – K_2	pro zvýšenou zůstatkovou cenu – K_3
2	6	7	6
3	8	9	8

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 595/2003 Z. z.

Výpočet pro zrychlenou metodu odpisování upravuje § 28 ZDP-S odstavec 2. Při výpočtu je nutné vycházet ze vstupní ceny majetku a příslušného koeficientu, který je zakotven v tabulce.

Zrychlený roční daňový odpis pro první rok odpisování se stanoví pomocí rovnice číslo 9:

$$\text{zrychlený odpis} = \frac{VC}{K_1} \tag{9}$$

kde VC je vstupní cena a K_1 koeficient určený pro první rok odpisování.

V dalších letech bude použita zůstatková cena hmotného majetku a koeficient určený pro další léta odpisování dle rovnice číslo 10.

Zrychlený roční daňový odpis pro následující roky odpisování:

$$\text{zrychlený odpis} = \frac{2 * ZC}{K_2 - T} \tag{10}$$

kde ZC zobrazuje zůstatkovou cenu, K_2 je koeficient, který se použije pro výpočet v dalších letech odpisování a T počet let, po které byl hmotný majetek odpisován (Paliderová, 2018).

Jak bylo již zmíněno, u výpočtu zrychleného daňového odpisu je nutné vycházet ze zůstatkové ceny, která se stanoví:

a) v druhém roce odpisování se určí jako rozdíl mezi vstupní cenou a podílem jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného pro první rok odpisování, který je nesnížený o část ročního odpisu, a tato část nebyla daňově uplatněná v prvním roce odpisování,

b) v následujících letech odpisování se zůstatková cena, která byla určena dle prvního bodu, sníží o daňové odpisy majetku, které byly uplatněny do daňových výdajů, od počátku druhého roku odpisování (Paliderová, 2018).

Hmotný majetek může být během zrychleného odpisování technicky zhodnocen. V tom případě je nutné vycházet ze zvýšené zůstatkové ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování se zvýšenou cenou. Roční zrychlený odpis bude stanoven dle rovnice číslo 11:

$$\text{zrychlený odpis} = \frac{2 * ZZC}{K_3} \tag{11}$$

kde ZZC je zvýšená zůstatková cena a K_3 je koeficient určený pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

Pro výpočet zrychleného daňového odpisu v dalších letech odpisování, je nutné se řídit rovnicí číslo 12:

$$\text{zrychlený odpis} = \frac{2 * ZC}{K_3 - T} \tag{12}$$

kde ZC je zůstatková cena, K_3 je přiřazený koeficient k zvýšené zůstatkové ceně a T je počet let, během kterých byl hmotný majetek odpisován (Paliderová, 2018).

Takto vypočtené odpisy se zaokrouhlí dle § 47 na dvě desetinná místa, jak již bylo zmíněno u rovnoměrného odpisování.

3.3 Odpisování dlouhodobého majetku ve Španělsku

Veškerý dlouhodobý majetek, který je vlastněn či používán, krom pozemků, je možné odpisovat pro daňové účely (PWC, 2021). Pro každý typ aktiv je stanovena tabulka daňových odpisů, která určí maximální roční sazby a maximální roky doby použitelnosti (PWC, 2021). Tabulka číslo 7 obsahuje maximální roční sazby a maximální roky použitelnosti pro nejčastěji odpisovaná aktiva (PWC, 2021).

Tabulka 7 − Maximální roční sazby a maximální doba použitelnosti

Majetek	Maximální roční odpisoví sazba (v %)	Maximální délka životnosti (v letech)
Průmyslové budovy	3	68
Sklady	7	30
Administrativní a obchodní budovy	2	100
Nábytek	10	20
Počítače	25	8
Software	33	6
Nástroje	25	8

Zdroj: vlastní zpracování dle PWC (2021)

Nejčastěji používanou metodou je metoda rovnoměrného odpisování (PWC, 2021). Tato metoda se aplikuje na pořizovací cenu nebo na odepsanou hodnotu (PWC, 2021). V případě, pokud účetní odpisy převyšují daňové, je nutné do daňového vyměření zahrnout mimo zúčtovací úpravy (PWC, 2021).

Těžební aktiva a aktiva, která se používají pro výzkum a vývoj, s výjimkou budov, mohou být pro daňové účely volně odpisována (PWC, 2021). Degresivní metodou není možné odpisovat budovy, nábytek ani vybavení (PWC, 2021).

3.3.1 Odpisování nehmotného majetku

Od roku 2016 a později se goodwill odpisuje podle španělských GAAP (PWC, 2021). Životnost goodwillu je odhadována na deset let, pokud není prokázáno jinak (PWC, 2021). Maximální roční sazba pro daňové účely, pro odpis goodwillu, je 5 %, nehledě na to, zda byla nebo nebyla příslušná aktiva nabyta od společnosti ze stejné skupiny společností. (PWC, 2021). V případě, že byl goodwill získán v období před 1. lednem 2015 a navíc od jiné společnosti ve skupině, nesplňuje tímto podmínky pro odpočet.

Nehmotná aktiva lze odpisovat pouze po dobu jejich životnosti (PWC, 2021). V případě, kdy nelze odhadnout dobu použitelnosti s přesností, je majetek dle zákona odpisován po dobu

deseti let, pokud není stanoveno jinak (PWC, 2021). Tento odpis je daňově odčitatelný, nehledě na to, zda aktiva byla či nebyla nabyta od společnosti ve skupině (PWC, 2021). Může nastat i situace, kdy nepůjde odhadnout doba použitelnosti, poté je odpis daňově uznatelný až do výše 5 % (PWC, 2021).

4 PŘÍPADOVÁ STUDIE – KOMPARACE DAŇOVÉHO ODPISOVÁNÍ VE VYBRANÝCH ZEMÍCH

V této části budou porovnávány rovnoměrné i zrychlené odpisy v České republice, Slovenské republice (dále jen SR) a Španělsku. Byly vybrány 4 příklady, na kterých bude možné pozorovat rozdílné odpisy, dle legislativy vybraných států.

4.1 Odpisování automobilu v ČR a vybraných zemích EU

Pro případovou studii byl jako první zvolen automobil Škoda KODIAQ. Jeho pořizovací cena činí 868 900 Kč (Škoda auto, 2021). Pořízen byl 15. 03. 2020.

4.1.1 Výpočet rovnoměrných odpisů v ČR

Automobil je zařazený do 2. odpisové skupiny, která se dle zákona odpisuje minimálně 5 let. Výpočty daňových odpisů budou prováděny se souladem Zákona o daních z příjmů. Výpočty v tabulce číslo 8 budou provedeny dle rovnice číslo 1, která je uvedena výše.

Tabulka 8 − Rovnoměrné odpisy automobilu v ČR

Roky	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	868 900 * (11 / 100)	95 579 Kč	95 579 Kč	773 321 Kč
2021	868 900 * (22,25 / 100)	193 330 Kč	288 909 Kč	579 991 Kč
2022	868 900 * (22,25 / 100)	193 330 Kč	482 240 Kč	386 661 Kč
2023	868 900 * (22,25 / 100)	193 330 Kč	675 570 Kč	193 330 Kč
2024	868 900 * (22,25 / 100)	193 330 Kč	868 900 Kč	- Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky lze názorně vidět, že odpis v prvním roce je o více než polovinu menší než v letech následujících. V letech 2021–2024 jsou výše odpisu rovny, neboť automobil nebyl technicky zhodnocen.

4.1.2 Výpočet zrychlených odpisů v ČR

Pro první rok odpisování bude výpočet vycházet z rovnice číslo 3 a v dalších letech odpisování z rovnice číslo 4 zobrazené výše.

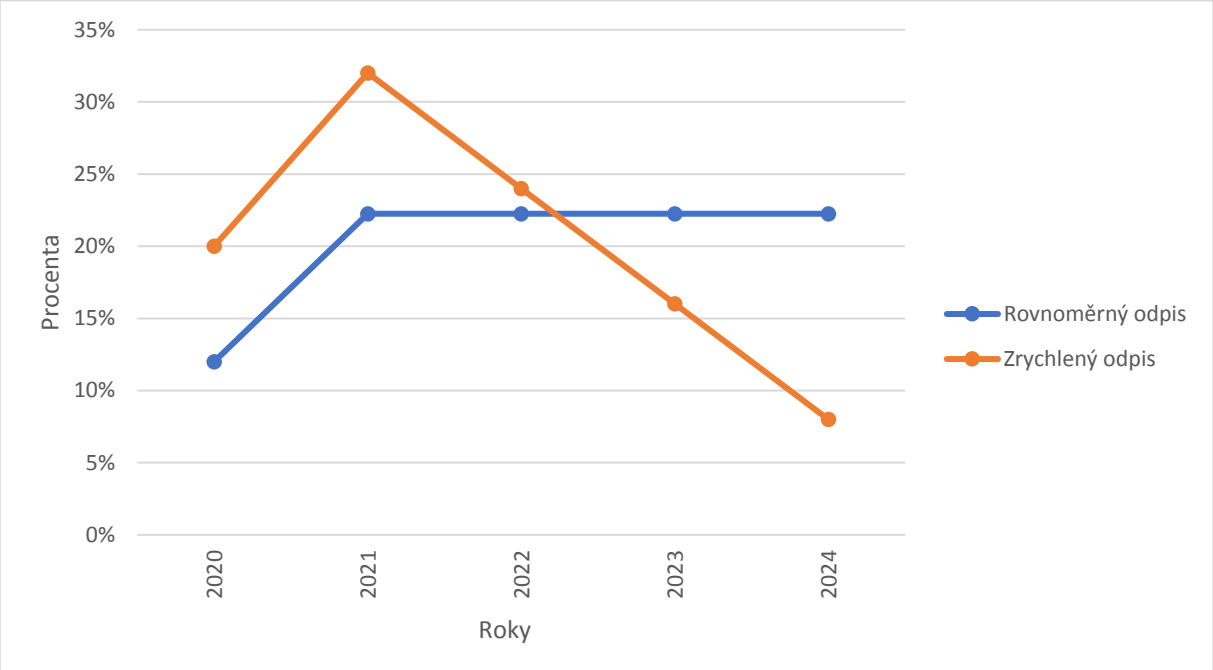
Tabulka 9 − Zrychlené odpisy automobilu v ČR

Roky	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	868 900 / 5	173 780 Kč	173 780 Kč	695 120 Kč
2021	2 * 695 120 / (6-1)	278 048 Kč	451 828 Kč	417 072 Kč
2022	2 * 417 072 / (6-2)	208 536 Kč	660 364 Kč	208 536 Kč
2023	2 * 208 536 / (6-3)	139 024 Kč	799 388 Kč	69 512 Kč
2024	2 * 69 512 / (6-4)	69 512 Kč	868 900 Kč	- Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je vidět v tabulce číslo 9, větší část majetku se do nákladů přenese již v prvních letech odpisování, v letech následujících odpisy klesají. Vysoký odpis v prvních letech může značně ovlivnit hospodářský výsledek.

Níže uvedených graf znázorňuje rozdíly mezi rovnoměrným a zrychleným odpisováním automobilu v ČR.



Obrázek 1 − Porovnání odpisování automobilu v ČR

Zdroj: vlastní zpracování

4.1.3 Výpočet rovnoměrných odpisů v SR

Pro přepočet na eura bude použit kurz z 2. 1. 2020, který činil 1 € = 26,99 Kč (Česká národní banka, 2021). Osobní automobil byl ohodnocen na 32 193,40 €. Automobil je dle slovenské legislativy zařazen do 1. odpisové skupiny s dobou odpisování 4 roky. Výpočty v tabulce číslo 10 budou provedeny dle rovnice 7, uvedené výše.

Tabulka 10 − Rovnoměrné odpisy automobilu v SR

Roky	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	(32 193,40 / 4) * (10/12)	6 706,96 €	6 706,96 €	25 486,44 €
2021	(32 193,40 / 4)	8 048,35 €	14 755,31 €	17 438,09 €
2022	(32 193,40 / 4)	8 048,35 €	22 803,66 €	9 389,74 €
2023	(32 193,40 / 4)	8 048,35 €	30 852,01 €	1 341,39 €
2024	(32 193,40 / 4) * (2/12)	1 341,39 €	32 193,40 €	- €

Zdroj: vlastní zpracování

Majetek zařazený v 1. odpisové skupině lze odpisovat pouze rovnoměrnou metodou. Zrychlenou metodou lze odpisovat majetek ve 2. a 3. odpisové skupině.

4.1.4 Výpočet rovnoměrných odpisů ve Španělsku

Ve Španělsku je pro odpis automobilu určena maximální sazba 16 %, která bude použita i pro výpočet níže, neboť ve většině případů je výhodnější odepsat majetek co nejrychleji. Maximální doba odpisování činí 14 let. V tabulce číslo 11 bude podrobně vypočtený odpisový plán. Po přepočtu činí cena 32 193,40 €.

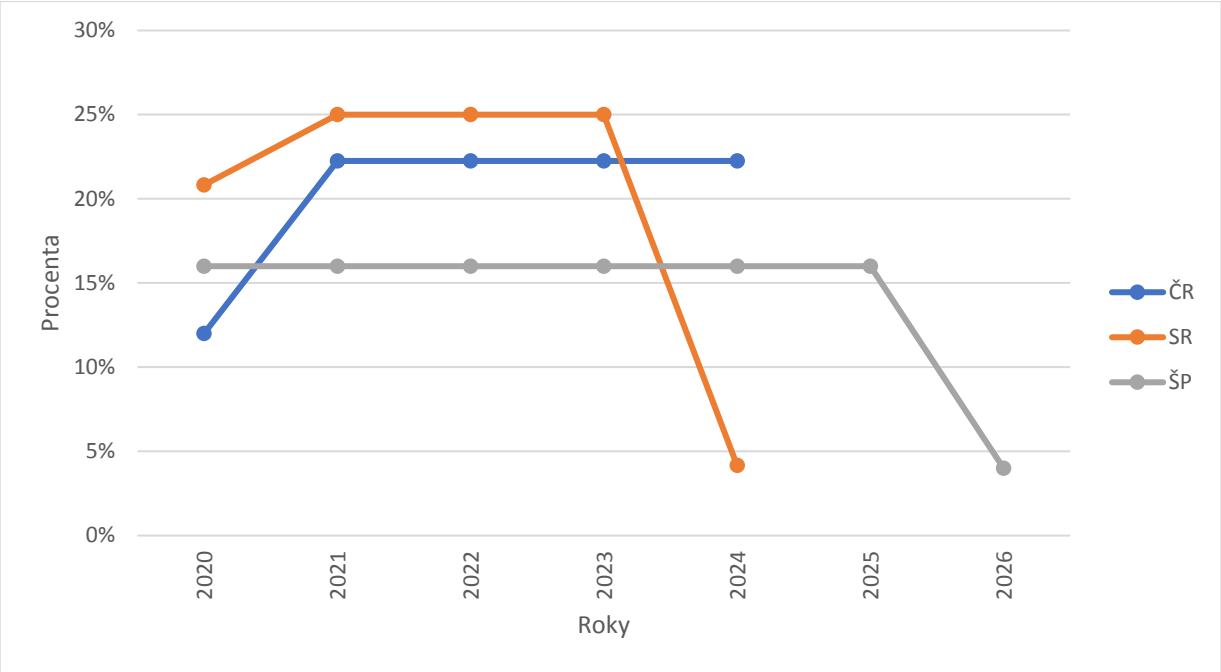
Tabulka 11 − Rovnoměrné odpisy automobilu ve Španělsku

Roky	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	32 193,40 * (16 / 100)	5 150,94 €	5 150,94 €	27 042,46 €
2021	33 193,40 * (16 / 100)	5 150,94 €	10 301,89 €	21 891,51 €
2022	34 193,40 * (16 / 100)	5 150,94 €	15 452,83 €	16 740,57 €
2023	35 193,40 * (16 / 100)	5 150,94 €	20 603,78 €	11 589,62 €
2024	36 193,40 * (16 / 100)	5 150,94 €	25 754,72 €	6 438,68 €
2025	37 193,40 * (16 / 100)	5 150,94 €	30 905,66 €	1 287,74 €
2026	x	1 287,74 €	32 193,40 €	- €

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že se ve Španělsku automobil Škoda KODIAQ odpisuje 7 let. Díky použití rovnoměrné metody jsou výše odpisů stejné až do posledního roku, kdy je odepsán zbytek zůstatkové ceny.

Níže v grafu jsou znázorněny odpisové plány automobilu ze všech třech zemích.



Obrázek 2 − Porovnání odpisování v zemích EU

Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu lze dobře vidět, kde se bude automobil odpisovat nejdéle. Španělské odpisování bude o dva roky delší, oproti odpisům v České nebo Slovenské republice.

4.2 Odpisování počítače v ČR a vybraných zemích EU

Pro případovou studii byl jako druhý v pořadí zvolen počítač HP Z4 G4 (HP Z4 G4 9LM38EA, 2021). Jeho pořizovací cena činila 52 219 Kč (Patro.cz, 2017). Byl pořízen dne 20. 6. 2020.

4.2.1 Výpočet rovnoměrných odpisů v ČR

Počítač spadá do 1. odpisové skupiny, která se dle zákona odpisuje minimálně 3 roky. Výpočty budou provedeny se souladem ZDP. Výpočty v tabulce číslo 12 budou provedeny dle rovnice číslo 1.

Tabulka 12 − Rovnoměrné odpisy počítače v ČR

Roky	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	52 219 * (20 / 100)	10 444 Kč	10 444 Kč	41 775 Kč
2021	52 219 * (40 / 100)	20 888 Kč	31 331 Kč	20 888 Kč
2022	52 219 * (40 / 100)	20 888 Kč	52 219 Kč	- Kč

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2 Výpočet zrychlených odpisů v ČR

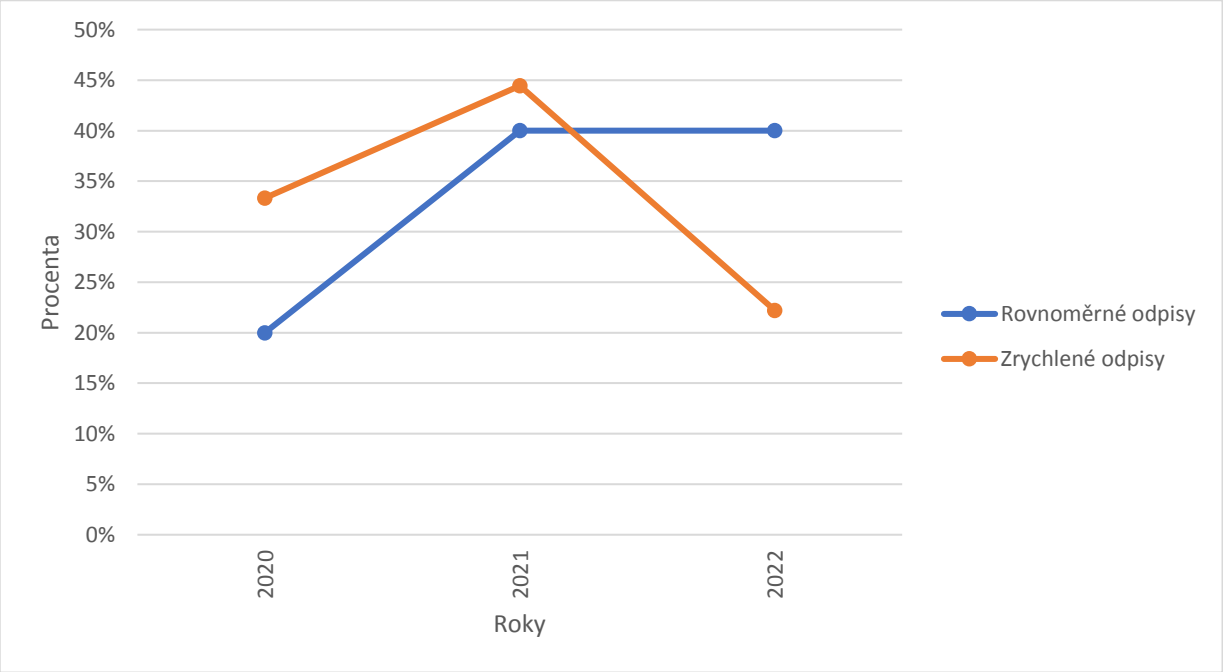
V tabulce číslo 13 se v prvním roce odpisování bude vycházet z rovnice číslo 3, v dalších letech z rovnice 4., uvedené výše.

Tabulka 13 − Zrychlené odpisy počítače v ČR

Roky	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	52 219 / 3	17 407 Kč	17 407 Kč	34 812 Kč
2021	2 * 34 813 / (4-1)	23 208 Kč	40 615 Kč	11 604 Kč
2022	2 * 11 604 / (4-2)	11 604 Kč	52 219 Kč	- Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Níže uvedený graf porovnává rovnoměrnou a zrychlenou metodu odpisování počítače v ČR.



Obrázek 3 − Porovnání odpisování počítače v ČR

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.3 Výpočet rovnoměrných odpisů v SR

Na Slovensku se počítač řadí taktéž do 1. odpisové skupiny, stejně, jako je tomu v České republice. Po přepočtu činí pořizovací cena 1 934,75 €.

Tabulka 14 − Rovnoměrné odpisy počítače v SR

Roky	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	(1934,75 / 4) * (7 / 12)	282,15 €	282,15 €	1 652,60 €
2021	(1934,75 / 4)	483,69 €	765,84 €	1 168,91 €
2022	(1934,75 / 4)	483,69 €	1 249,53 €	685,22 €
2023	(1934,75 / 4)	483,69 €	1 733,21 €	201,54 €
2024	(1934,75 / 4) * (5 / 12)	201,54 €	1 934,75 €	- €

Zdroj: vlastní zpracování

Doba odpisování je oproti odpisování v ČR delší. Majetek lze odpisovat pouze rovnoměrně, tyto odpisy jsou vypočteny v tabulce číslo 14, neboť zrychleně lze odpisovat jen majetek zařazený v 2. a 3. odpisové skupině, jak již bylo zmíněno výše.

4.2.4 Výpočet rovnoměrných odpisů ve Španělsku

Španělsko má pro odpisování počítače určenou maximální sazbu 25 %, maximální délka odpisování činí 8 let. Po přepočtení je hodnota pořizovací ceny 1 934,75 €. Výpočet odpisů znázorňuje tabulka číslo 15.

Tabulka 15 − Rovnoměrné odpisy počítače ve Španělsku

Roky	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	1 934,75 * (25 / 100)	484 €	484 €	1 451 €
2021	1 934,75 * (25 / 100)	484 €	967 €	967 €
2022	1 934,75 * (25 / 100)	484 €	1 451 €	484 €
2023	1 934,75 * (25 / 100)	484 €	1 935 €	- €

Zdroj: vlastní zpracování

Zákon uvádí pro odpisování počítače maximální dobu odpisování 8 let. V tabulce je použita nejvyšší možná odpisová sazba, proto se počítač odepsal již za 4 roky.

4.3 Odpisování softwaru v ČR a vybraných zemích EU

V dnešní době se v podnicích zejména bez počítače není možné obejít. Pro podnik je nutné vlastnit software. Proto je zvolen jako další majetek, pro který bude vytvořen odpisový plán.

4.3.1 Výpočet odpisů v ČR

Účetní software MRP-K/S byl pořízen i zařazen do užívání 5. 9. 2020. Jeho pořizovací cena činí 110 000 Kč (MRP-Informatics, 2021). Doba užívání není omezena licenčními podmínkami. Je na uvážení účetní jednotky, jak dlouho bude nehmotný majetek odpisovat.

Rozhoduje se například podle výše obratu. V tomto příkladě bude software odpisován 36 měsíců, odpisový plán zobrazí tabulka 16 níže.

Tabulka 16 − Odpisy softwaru v ČR

Roky	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	110 000 / 36 * 3	9 167 Kč	9 167 Kč	100 833 Kč
2021	110 000 / 36 * 12	36 667 Kč	45 833 Kč	64 167 Kč
2022	110 000 / 36 * 12	36 667 Kč	82 500 Kč	27 500 Kč
2023	110 000 / 36 * 9	27 500 Kč	110 000 Kč	- Kč

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.2 Výpočet odpisů v SR

Dle Slovenské legislativy se software odpisuje v souladu s účetními odpisy, maximálně do výše jeho vstupní ceny. Lze jej odpisovat maximálně 5 let od zařazení do užívání. V tomto příkladě se bude software odpisovat 3 roky (2 daňová období), vzhledem k tomu, že je majetek ve většině případů výhodnější odepsat co nejrychleji. Po přepočtu činí cena 4 075,58 €. Tabulka číslo 17 obsahuje odpisový plán softwaru.

Tabulka 17 − Odpisy softwaru v SR

Roky	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	4 075,58 / 24 * 3	509,45 €	509,45 €	3 566,13 €
2021	4 075,58 / 24 * 12	2 037,79 €	2 547,24 €	1 528,34 €
2022	4 075,58 / 24 * 9	1 528,34 €	4 075,58 €	- €

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.3 Výpočet odpisů ve Španělsku

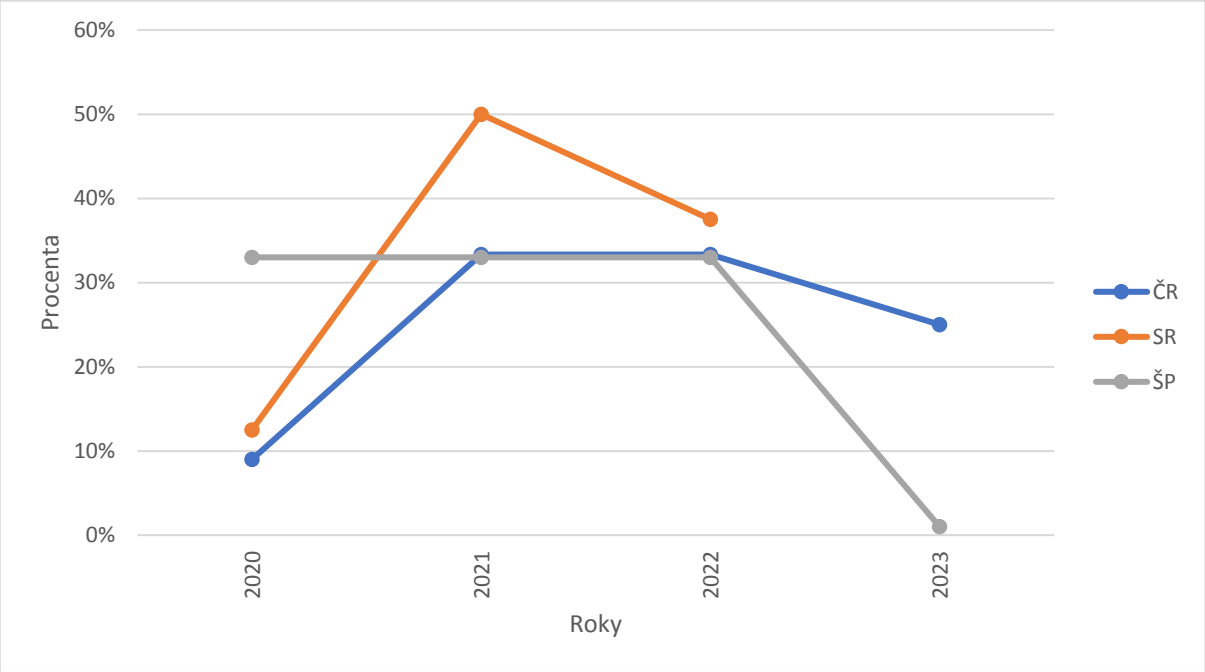
Španělská legislativa určuje maximální roční odpis 33 %, a dále maximální dobu odpisování, 6 let. Pro výpočet bude využit maximální roční odpis, neboť je vždy výhodnější odepsat majetek co nejrychleji. Tabulka číslo 18 obsahuje odpisový plán. Cena po přepočtení činí 4 075,58 €.

Tabulka 18 − Odpisy softwaru ve Španělsku

Roky	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	4 075,58 * (33 / 100)	1 345,08 €	1 345,08 €	2 730,92 €
2021	4 075,58 * (33 / 100)	1 345,08 €	2 690,16 €	1 385,84 €
2022	4 075,58 * (33 / 100)	1 345,08 €	4 035,24 €	40,76 €
2023	x	40,76 €	4 076 €	- €

Zdroj: vlastní zpracování

Všechny tři tabulky znázorňuje graf níže, pro lepší porovnání.



Obrázek 4 − Porovnání odpisů softwaru ve všech zemích

Zdroj: vlastní zpracování

4.4 Odpisování skladu v ČR a vybraných zemích EU

Jako poslední příklad bude uveden sklad firmy, jeho velikost činí 400 m^2, pořizovací cena skladu je 3 000 000 Kč (Sreality.cz, 2021). Byl pořízen 15. 08. 2020 a zkolaudován 30. 08. 2020.

4.4.1 Výpočet odpisů v ČR

V České republice je sklad řazen do 5. odpisové skupiny. Doba odpisování činí 30 let a lze ho odpisovat rovnoměrnou i zrychlenou metodou. Rovnoměrná metoda je zobrazena níže tabulkou číslo 19.

Tabulka 19 − Rovnoměrné odpisy skladu v ČR

Roky	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	3 000 000 * (1,4 / 100)	42 000 Kč	42 000 Kč	2 958 000 Kč
2021	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	144 000 Kč	2 856 000 Kč
2022	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	246 000 Kč	2 754 000 Kč
2023	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	348 000 Kč	2 652 000 Kč
2024	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	450 000 Kč	2 550 000 Kč
2025	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	552 000 Kč	2 448 000 Kč
2026	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	654 000 Kč	2 346 000 Kč
2027	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	756 000 Kč	2 244 000 Kč
2028	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	858 000 Kč	2 142 000 Kč
2029	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	960 000 Kč	2 040 000 Kč
2030	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	1 062 000 Kč	1 938 000 Kč
2031	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	1 164 000 Kč	1 836 000 Kč
2032	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	1 266 000 Kč	1 734 000 Kč
2033	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	1 368 000 Kč	1 632 000 Kč
2034	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	1 470 000 Kč	1 530 000 Kč
2035	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	1 572 000 Kč	1 428 000 Kč
2036	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	1 674 000 Kč	1 326 000 Kč
2037	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	1 776 000 Kč	1 224 000 Kč
2038	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	1 878 000 Kč	1 122 000 Kč
2039	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	1 980 000 Kč	1 020 000 Kč
2040	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	2 082 000 Kč	918 000 Kč
2041	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	2 184 000 Kč	816 000 Kč
2042	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	2 286 000 Kč	714 000 Kč
2043	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	2 388 000 Kč	612 000 Kč
2044	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	2 490 000 Kč	510 000 Kč
2045	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	2 592 000 Kč	408 000 Kč
2046	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	2 694 000 Kč	306 000 Kč
2047	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	2 796 000 Kč	204 000 Kč
2048	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	2 898 000 Kč	102 000 Kč
2049	3 000 000 * (3,4 / 100)	102 000 Kč	3 000 000 Kč	- Kč

Zdroj: vlastní zpracování

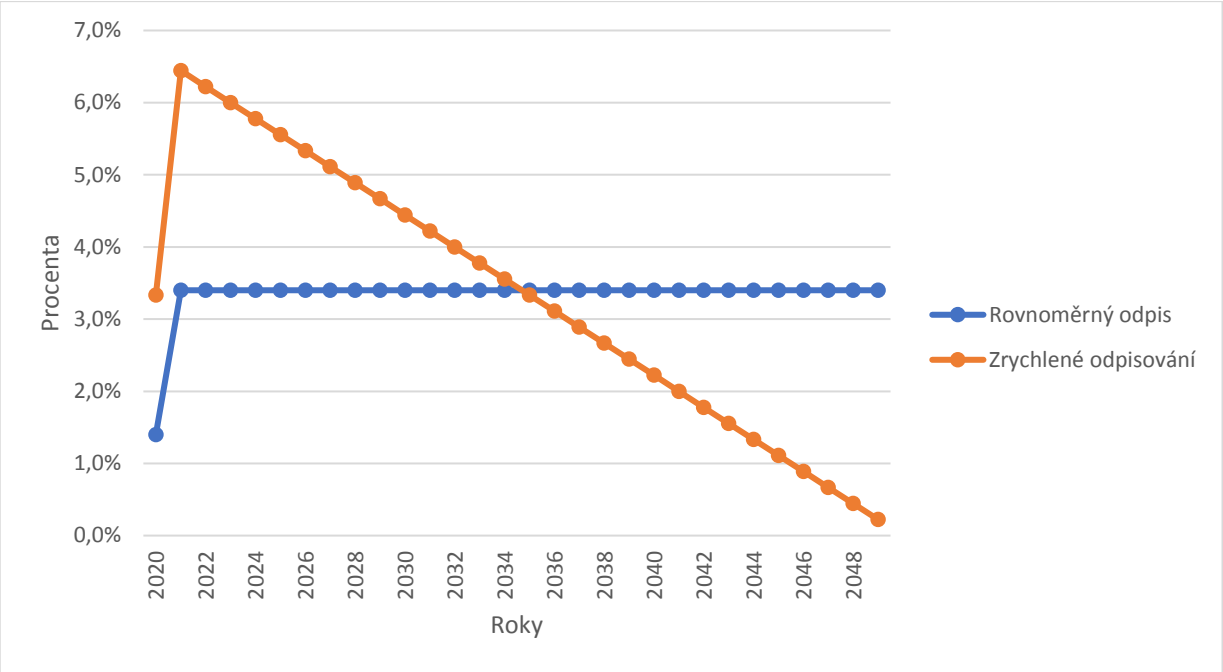
Díky rovnoměrné metodě jsou odpisy, krom prvního roku, ve stejné výši.

Tabulka 20 − Zrychlené odpisy skladu v ČR

Roky	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	3 000 000 / 30	100 000 Kč	100 000 Kč	2 900 000 Kč
2021	(2 * 2 900 000) / (31-1)	193 333 Kč	293 333 Kč	2 706 667 Kč
2022	(2 * 2 706 667) / (31-2)	186 667 Kč	480 000 Kč	2 520 000 Kč
2023	(2 * 2 520 000) / (31-3)	180 000 Kč	660 000 Kč	2 340 000 Kč
2024	(2 * 2 340 000) / (31-4)	173 333 Kč	833 333 Kč	2 166 667 Kč
2025	(2 * 2 166 667) / (31-5)	166 667 Kč	1 000 000 Kč	2 000 000 Kč
2026	(2 * 2 000 000) / (31-6)	160 000 Kč	1 160 000 Kč	1 840 000 Kč
2027	(2 * 1 840 000) / (31-7)	153 333 Kč	1 313 333 Kč	1 686 667 Kč
2028	(2 * 1 686 667) / (31-8)	146 667 Kč	1 460 000 Kč	1 540 000 Kč
2029	(2 * 1 540 000) / (31-9)	140 000 Kč	1 600 000 Kč	1 400 000 Kč
2030	(2 * 1 400 000) / (31-10)	133 333 Kč	1 733 333 Kč	1 266 667 Kč
2031	(2 * 1 266 667) / (31-11)	126 667 Kč	1 860 000 Kč	1 140 000 Kč
2032	(2 * 1 140 000) / (31-12)	120 000 Kč	1 980 000 Kč	1 020 000 Kč
2033	(2 * 1 020 000) / (31-13)	113 333 Kč	2 093 333 Kč	906 667 Kč
2034	(2 * 906 667) / (31-14)	106 667 Kč	2 200 000 Kč	800 000 Kč
2035	(2 * 800 000) / (31-15)	100 000 Kč	2 300 000 Kč	700 000 Kč
2036	(2 * 700 000) / (31-16)	93 333 Kč	2 393 333 Kč	606 667 Kč
2037	(2 * 606 667) / (31-17)	86 667 Kč	2 480 000 Kč	520 000 Kč
2038	(2 * 520 000) / (31-18)	80 000 Kč	2 560 000 Kč	440 000 Kč
2039	(2 * 440 000) / (31-19)	73 333 Kč	2 633 333 Kč	366 667 Kč
2040	(2 * 366 667) / (31-20)	66 667 Kč	2 700 000 Kč	300 000 Kč
2041	(2 * 300 000) / (31-21)	60 000 Kč	2 760 000 Kč	240 000 Kč
2042	(2 * 240 000) / (31-22)	53 333 Kč	2 813 333 Kč	186 667 Kč
2043	(2 * 186 667) / (31-23)	46 667 Kč	2 860 000 Kč	140 000 Kč
2044	(2 * 140 000) / (31-24)	40 000 Kč	2 900 000 Kč	100 000 Kč
2045	(2 * 100 000) / (31-25)	33 333 Kč	2 933 333 Kč	66 667 Kč
2046	(2 * 66 667) / (31-26)	26 667 Kč	2 960 000 Kč	40 000 Kč
2047	(2 * 40 000) / (31-27)	20 000 Kč	2 980 000 Kč	20 000 Kč
2048	(2 * 20 000) / (31-28)	13 333 Kč	2 993 333 Kč	6 667 Kč
2049	(2 * 6 667) / (31-29)	6 667 Kč	3 000 000 Kč	- Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Následovat bude graf, který porovnává rozdíly mezi rovnoměrnou a zrychlenou metodou odpisováním.



Obrázek 5 − Porovnání odpisování skladu v ČR

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné i zrychlené odpisování trvá v ČR stejnou dobu. Ovšem na grafu je viditelný rozdíl ve výši odpisů. U rovnoměrného odpisování jsou odpisy krom prvního roku neměnné. Naopak u zrychleného odpisování je v 2. roce uplatněn nevyšší odpis, v dalších letech se dále snižují.

4.4.2 Výpočet odpisů v SR

Na Slovensku se sklad řadí taktéž do 5. odpisové skupiny. Každý rok se odpisuje 1/20 pořizovací ceny. Doba odpisování je oproti České republice o 10 let kratší, tedy 20 let. Po přepočtu činí cena 111 152,28 €.

Tabulka 21 − Rovnoměrné odpisy skladu v SR

Roky	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	(111 152,28 / 20) * (5 / 12)	2 315,67 €	2 315,67 €	108 836,61 €
2021	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	7 873,29 €	103 278,99 €
2022	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	13 430,90 €	97 721,38 €
2023	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	18 988,51 €	92 163,77 €
2024	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	24 546,13 €	86 606,15 €
2025	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	30 103,74 €	81 048,54 €
2026	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	35 661,36 €	75 490,92 €
2027	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	41 218,97 €	69 933,31 €
2028	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	46 776,58 €	64 375,70 €
2029	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	52 334,20 €	58 818,08 €
2030	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	57 891,81 €	53 260,47 €
2031	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	63 449,43 €	47 702,85 €
2032	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	69 007,04 €	42 145,24 €
2033	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	74 564,65 €	36 587,63 €
2034	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	80 122,27 €	31 030,01 €
2035	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	85 679,88 €	25 472,40 €
2036	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	91 237,50 €	19 914,78 €
2037	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	96 795,11 €	14 357,17 €
2038	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	102 352,72 €	8 799,56 €
2039	(111 152,28 / 20)	5 557,61 €	107 910,34 €	3 241,94 €
2040	(111 152,28 / 20) * (7 / 12)	3 241,94 €	111 152,28 €	- €

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky číslo 21 lze opět vidět stejný roční odpis až na první a poslední rok, kdy je nutné, dle slovenské legislativy, vypočíst poměrnou část.

4.4.3 Výpočet odpisů ve Španělsku

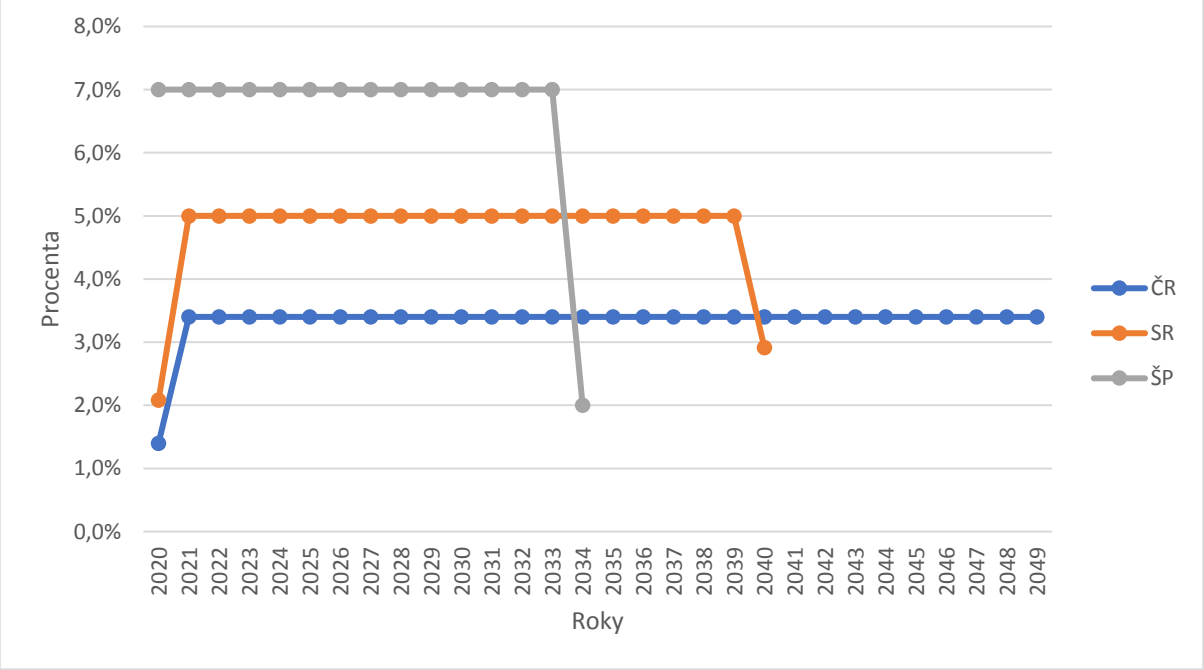
Ve Španělsku je sklad možné odpisovat maximálně 30 let. Maximální sazba pro roční odpis činí 7 %. Pro odpisový plán, uvedený v tabulce číslo 22, bude použita maximální sazba. Cena po přepočtu činí 111 152,28 €.

Tabulka 22 − Rovnoměrné odpisy skladu ve Španělsku

Roky	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	111 152,28 * (7 / 100)	7 780,64 €	7 780,64 €	103 371,36 €
2021	112 152,28 * (7 / 100)	7 780,64 €	15 561,28 €	95 590,72 €
2022	113 152,28 * (7 / 100)	7 780,64 €	23 341,92 €	87 810,08 €
2023	114 152,28 * (7 / 100)	7 780,64 €	31 122,56 €	80 029,44 €
2024	115 152,28 * (7 / 100)	7 780,64 €	38 903,20 €	72 248,80 €
2025	116 152,28 * (7 / 100)	7 780,64 €	46 683,84 €	64 468,16 €
2026	117 152,28 * (7 / 100)	7 780,64 €	54 464,48 €	56 687,52 €
2027	118 152,28 * (7 / 100)	7 780,64 €	62 245,12 €	48 906,88 €
2028	119 152,28 * (7 / 100)	7 780,64 €	70 025,76 €	41 126,24 €
2029	120 152,28 * (7 / 100)	7 780,64 €	77 806,40 €	33 345,60 €
2030	121 152,28 * (7 / 100)	7 780,64 €	85 587,04 €	25 564,96 €
2031	122 152,28 * (7 / 100)	7 780,64 €	93 367,68 €	17 784,32 €
2032	123 152,28 * (7 / 100)	7 780,64 €	101 148,32 €	10 003,68 €
2033	124 152,28 * (7 / 100)	7 780,64 €	108 928,96 €	2 223,04 €
2034	x	2 223,04 €	111 152,00 €	- €

Zdroj: vlastní zpracování

Díky použití maximální sazby se sklad odepsal již za 15 let. Z porovnávaných zemí se majetek odepsal nejrychleji. Níže bude uveden graf, který bude zobrazovat odpisování ve všech zemích, pro lepší představu.



Obrázek 6 − Porovnání odpisů skladu ve všech zemích

Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu je patrné, že se bude sklad odpisovat nejdéle v České republice, jako druhé v pořadí je Slovensko. Nejrychleji se sklad odepíše ve Španělsku, neboť španělská legislativa umožňuje odepsat ročně až 7 % ze vstupní ceny.

5 ZHODNOCENÍ PŘÍPADOVÉ STUDIE A FORMULACE ZÁVĚRŮ

V následující kapitole je porovnáno, jak se liší daňový základ a samotné daňové zatížení v případě, kdy společnost vlastní majetek a odpisy uplatní, a v případě, kdy odpisy neuplatní.

5.1 Dopady daňových odpisů na daňové zatížení podniků vybraných zemí EU

Tato kapitola se zabývá daňovým zatížením podnikatelských subjektů. Níže je vypočtena jejich daňová povinnost, pokud daňový základ daně činí 5 milionů Kč. Sazba daně z příjmů právnických osob v České republice činí 19 % (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021). Na Slovensku je 21% výše daně (Zákon č. 595/2003 Z. z., 2021). A v poslední zemi, ve Španělsku, činí sazba daně z příjmů právnických osob 25 % (PWC, 2021).

Tabulka číslo 23 znázorňuje daňový základ v každé zemi v případě, že firma odpisuje všechen majetek zmíněný výše.

Výpočet vychází z daňového základu, který je 5 milionů Kč. Daňový základ je vypočten pro všechny země v českých korunách, pro viditelnost rozdílů základů daně. Pro přepočet byl použit stejný kurz z 2. 1. 2021, kde 1 € = 26,99 Kč. Od tohoto daňového základu jsou odečteny všechny odpisy, tedy odpisy za auto, počítač, software i budovu. Hodnoty jsou následně vypočteny v tabulce

Tabulka 23 − Daňový základ − uplatnění odpisů

Roky	Česká republika	Slovenská republika	Španělsko
2020	4 842 811,00 Kč	4 735 114,01 Kč	4 601 618,18 Kč
2021	4 647 115,00 Kč	4 564 720,42 Kč	4 601 618,18 Kč
2022	4 647 115,00 Kč	4 578 470,40 Kč	4 601 618,18 Kč
2023	4 677 170,00 Kč	4 619 720,37 Kč	4 636 821,77 Kč
2024	4 704 670,00 Kč	4 808 356,43 Kč	4 650 976,61 Kč
2025	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 650 976,61 Kč
2026	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 755 244,49 Kč
2027	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 790 000,59 Kč
2028	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 790 000,59 Kč
2029	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 790 000,59 Kč
2030	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 790 000,59 Kč
2031	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 790 000,59 Kč
2032	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 790 000,59 Kč
2033	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 790 000,59 Kč
2034	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 940 000,21 Kč
2035	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	5 000 000,00 Kč
2036	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	5 000 000,00 Kč
2037	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	5 000 000,00 Kč
2038	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	5 000 000,00 Kč
2039	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	5 000 000,00 Kč
2040	4 898 000,00 Kč	4 912 500,06 Kč	5 000 000,00 Kč
2041	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2042	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2043	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2044	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2045	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2046	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2047	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2048	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2049	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Čím vyšší je odpis, tím nižší bude daňový základ pro výpočet daně z příjmu, což je viditelné v tabulce výše, neboť odpisy zvýší náklady.

Aby bylo možné vypočíst daňové zatížení, je nezbytné daňový základ zaokrouhlit na celé tisíce dolů dle zákona 586/1992 Zákona o daních z příjmů pro Českou republiku. Na Slovensku se daňový základ zaokrouhluje dle § 47 Zákon č. 595/2003 Z. z, Zákon o dani

z příjmov. Ve Španělsku je pro výpočet použito zaokrouhlení na dvě desetinná místa. Takto zaokrouhlený základ daně je vypočten v tabulce číslo 24.

Tabulka 24 – Zaokrouhlený základ daně – uplatnění odpisů

Roky	Česká republika	Slovenská republika	Španělsko
2020	4 842 000,00 Kč	4 735 114,01 Kč	4 601 618,18 Kč
2021	4 647 000,00 Kč	4 564 720,42 Kč	4 601 618,18 Kč
2022	4 647 000,00 Kč	4 578 470,40 Kč	4 601 618,18 Kč
2023	4 677 000,00 Kč	4 619 720,37 Kč	4 636 821,77 Kč
2024	4 704 000,00 Kč	4 808 356,43 Kč	4 650 976,61 Kč
2025	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 650 976,61 Kč
2026	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 755 244,49 Kč
2027	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 790 000,59 Kč
2028	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 790 000,59 Kč
2029	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 790 000,59 Kč
2030	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 790 000,59 Kč
2031	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 790 000,59 Kč
2032	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 790 000,59 Kč
2033	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 790 000,59 Kč
2034	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	4 940 000,21 Kč
2035	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	5 000 000,00 Kč
2036	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	5 000 000,00 Kč
2037	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	5 000 000,00 Kč
2038	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	5 000 000,00 Kč
2039	4 898 000,00 Kč	4 850 000,06 Kč	5 000 000,00 Kč
2040	4 898 000,00 Kč	4 912 500,06 Kč	5 000 000,00 Kč
2041	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2042	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2043	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2044	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2045	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2046	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2047	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2048	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč
2049	4 898 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč	5 000 000,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Dále je nutné vypočíst daňovou povinnost z výše vypočteného daňového základu. Z tabulky číslo 24 je pro náležitý rok použit příslušný daňový základ, z tohoto základu je poté

vypočtena v České republice 19% daňová povinnost, na Slovensku 21% daňová povinnost a ve Španělsku 25% daňová povinnost.

Tabulka 25 – Výpočet daňové povinnosti pro příslušné země

Roky	Česká republika	Slovenská republika	Španělsko
2020	919 980 Kč	994 374 Kč	1 150 405 Kč
2021	882 930 Kč	958 591 Kč	1 150 405 Kč
2022	882 930 Kč	961 479 Kč	1 150 405 Kč
2023	888 630 Kč	970 141 Kč	1 159 205 Kč
2024	893 760 Kč	1 009 755 Kč	1 162 744 Kč
2025	930 620 Kč	1 018 500 Kč	1 162 744 Kč
2026	930 620 Kč	1 018 500 Kč	1 188 811 Kč
2027	930 620 Kč	1 018 500 Kč	1 197 500 Kč
2028	930 620 Kč	1 018 500 Kč	1 197 500 Kč
2029	930 620 Kč	1 018 500 Kč	1 197 500 Kč
2030	930 620 Kč	1 018 500 Kč	1 197 500 Kč
2031	930 620 Kč	1 018 500 Kč	1 197 500 Kč
2032	930 620 Kč	1 018 500 Kč	1 197 500 Kč
2033	930 620 Kč	1 018 500 Kč	1 197 500 Kč
2034	930 620 Kč	1 018 500 Kč	1 235 000 Kč
2035	930 620 Kč	1 018 500 Kč	1 250 000 Kč
2036	930 620 Kč	1 018 500 Kč	1 250 000 Kč
2037	930 620 Kč	1 018 500 Kč	1 250 000 Kč
2038	930 620 Kč	1 018 500 Kč	1 250 000 Kč
2039	930 620 Kč	1 018 500 Kč	1 250 000 Kč
2040	930 620 Kč	1 031 625 Kč	1 250 000 Kč
2041	930 620 Kč	1 050 000 Kč	1 250 000 Kč
2042	930 620 Kč	1 050 000 Kč	1 250 000 Kč
2043	930 620 Kč	1 050 000 Kč	1 250 000 Kč
2044	930 620 Kč	1 050 000 Kč	1 250 000 Kč
2045	930 620 Kč	1 050 000 Kč	1 250 000 Kč
2046	930 620 Kč	1 050 000 Kč	1 250 000 Kč
2047	930 620 Kč	1 050 000 Kč	1 250 000 Kč
2048	930 620 Kč	1 050 000 Kč	1 250 000 Kč
2049	930 620 Kč	1 050 000 Kč	1 250 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce číslo 25 je vypočtena daňová povinnost v jednotlivých letech a v jednotlivých zemích. Hodnoty jsou uvedeny v korunách pro lepší viditelnost rozdílů.

Nejvyšší daňová povinnost je ve Španělsku, oproti České republice musí poplatníci platit daň vyšší o 6 procentních bodů. Poplatníci tímto podléhají daleko většímu daňovému zatížení. Na Slovensku činí rozdíl 4 procentní body v porovnání se Španělskem. Což se na první pohled nemusí zdát jako vysoká hodnota Ale rozdíl je pro poplatníky znatelný.

Tabulka 26 − Výpočet daňové povinnosti v procentech

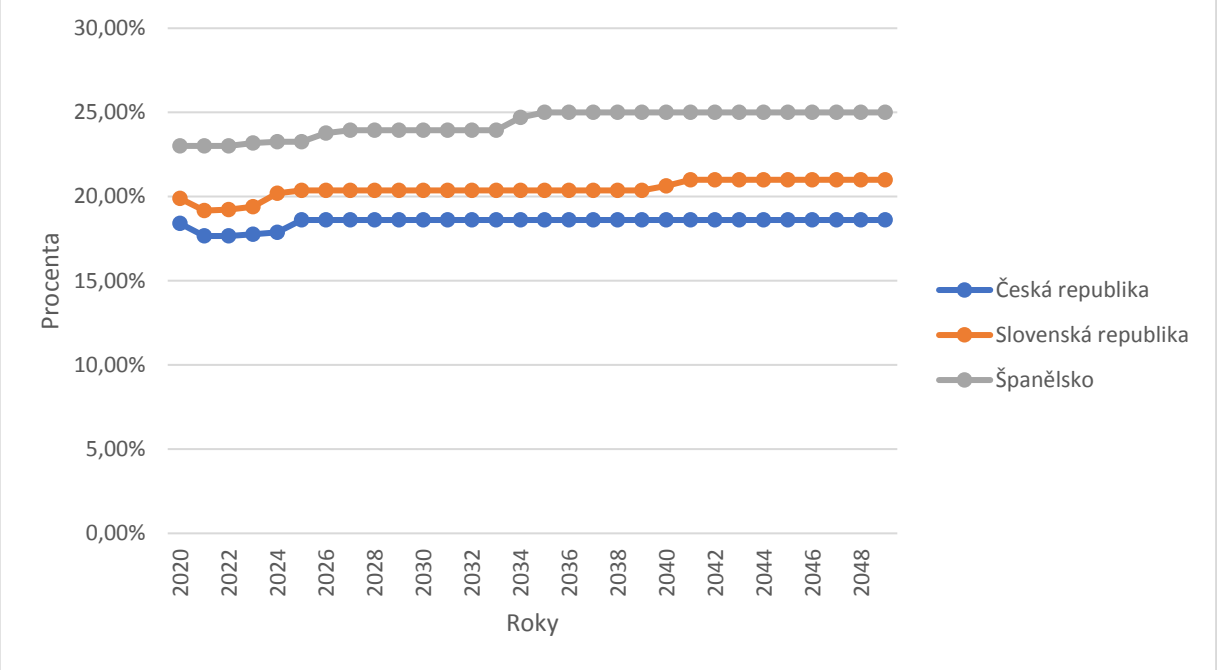
Roky	Česká republika	Slovenská republika	Španělsko
2020	18,40 %	19,89 %	23,01 %
2021	17,66 %	19,17 %	23,01 %
2022	17,66 %	19,23 %	23,01 %
2023	17,77 %	19,40 %	23,18 %
2024	17,88 %	20,20 %	23,25 %
2025	18,61 %	20,37 %	23,25 %
2026	18,61 %	20,37 %	23,78 %
2027	18,61 %	20,37 %	23,95 %
2028	18,61 %	20,37 %	23,95 %
2029	18,61 %	20,37 %	23,95 %
2030	18,61 %	20,37 %	23,95 %
2031	18,61 %	20,37 %	23,95 %
2032	18,61 %	20,37 %	23,95 %
2033	18,61 %	20,37 %	23,95 %
2034	18,61 %	20,37 %	24,70 %
2035	18,61 %	20,37 %	25,00 %
2036	18,61 %	20,37 %	25,00 %
2037	18,61 %	20,37 %	25,00 %
2038	18,61 %	20,37 %	25,00 %
2039	18,61 %	20,37 %	25,00 %
2040	18,61 %	20,63 %	25,00 %
2041	18,61 %	21,00 %	25,00 %
2042	18,61 %	21,00 %	25,00 %
2043	18,61 %	21,00 %	25,00 %
2044	18,61 %	21,00 %	25,00 %
2045	18,61 %	21,00 %	25,00 %
2046	18,61 %	21,00 %	25,00 %
2047	18,61 %	21,00 %	25,00 %
2048	18,61 %	21,00 %	25,00 %
2049	18,61 %	21,00 %	25,00 %

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce číslo 26 je vypočtena daňová povinnost v každé zemi v procentech pro lepši viditelnost rozdílů. Výpočet vychází z daňové povinnosti vypočtené pro příslušný rok v tabulce 25 / daňový základ 5 000 000 * 100. Následně jsou hodnoty vyobrazeny i v grafu.

Z tabulky je patrné, že nejvyšší daň z příjmů zaplatí poplatník, který podniká ve Španělsku. Což je ovlivněno nejvyšší sazbou. Naopak nejnižší daň zaplatí poplatník podnikající v České republice.

V tabulce je dále viditelné, kolik poplatník ušetří v případě, že své odpisy uplatní. Vždy je pro firmu ekonomicky příznivější snížit daňový základ na co nejnižší hodnotu.



Obrázek 7 – Daňová povinnost ze sníženého daňového základu

Zdroj: vlastní zpracování

V případě, kdy by firma majetek odpisovala a odpisy si uplatnila, v České republice ušetří například ve 2 letech až okolo 1,34 procentních bodů na dani z příjmů PO, ve zbytku let okolo 0,39. Na Slovensku poplatník ušetří díky odpisům do roku 2023 v průměru 1,57 procentních bodů, ve zbytku let okolo 0,63. A ve Španělsku do roku 2026 v průměru 1,79 procentních bodů a ve zbytku let okolo 1,05.

Například ve 2. a 3. roce lze vidět, že společnost v případě uplatnění odpisů ušetří až 67 070 Kč v České republice. Na Slovensku společnost nejvíce ušetří v 2. roce a to 91 409 Kč. A ve Španělsku v prvních 3 letech až 99 595 Kč.

Nejnižší daň se tedy platí v České republice, další v pořadí je Slovenská republika a jako poslední Španělsko. Z důvodu covidové krize se na Slovensku od roku 2021 platí nová výše daně, daň se snížila na 15 %, s hranicí příjmů do 49 790 € (Zákon č. 595/2003 Z. z., 2021).

Také stojí za zmínku doba uplatnění odpisů. V České republice si poplatník bude moci stejnými odpisy snižovat daňový základ po dobu 29 let. Je pravdou, že častokrát jsou hodnoty odpisů znatelně nižší než u ostatních zemí. Tedy uplatní si nižší hodnotu odpisů, ovšem, může je uplatňovat po dlouhou dobu.

Na Slovensku si poplatník bude moci odpisy snižovat daňový základ po dobu 20 let, což je o 9 let méně než v České republice, ve Španělsku bude tato doba ještě kratší. V této zemi bude možné snižovat základ daně pouze po dobu 14 let. Což je o 15 let méně než v ČR a o 6 let méně než na Slovensku. Avšak ve Španělsku bylo mnohokrát možné odepsat o dost vyšší hodnotu majetku než v ostatních dvou zemích. Tedy daňový základ se bude odpisy snižovat o mnoho let méně, avšak velikost snížení bude vyšší.

Tabulka 27 − Výpočet daně z příjmů v případě neuplatnění odpisů

Roky	Česká republika	Slovenská republika	Španělsko
2020-2049	950 000 Kč	1 050 000 Kč	1 250 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud firma neuplatní odpisy, její daňový základ bude 5 milionů a zaplatí o to vyšší daň z příjmů právnických osob. Výše této daně je vypočtena v tabulce číslo 27.

Popřípadě v praxi může nastat i situace, kdy firma odpisy uplatnit nemůže. Například bude mít společnost informaci, že se ve sledovaném roce bude účastnit projektu výzkumu a vývoje dotovaného poskytovatelem (např. Ministerstvo průmyslu). Dotace bude ve výši 75 % skutečně vynaložených nákladů, to znamená, že při vynaložení 100 % nákladů na projekt bude 25 % muset společnost vynaložit z vlastních zdrojů a pokud nebude mít jinou výdělečnou aktivitu, 25 % se stane vykazovanou ztrátou.

Jestliže společnost bude vykazovat ztrátu, není možné odpisy uplatnit. Tuto ztrátu, která vznikla ve sledovaném roce, je možné uplatit po dobu 5 let. Až když firma dosáhne zisku, a uzná za vhodné a ekonomické odpisy uplatnit, může takto učinit.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce je komparace způsobů daňového odpisování zvolených aktiv a jejich dopadů na daňovou povinnost ve vybraných zemích. V poslední části jsou rozdíly v daňovém zatížení porovnávány a zhodnoceny.

Práce je rozdělena do dvou částí. První část se zabývá obecnou problematikou daní, charakteristikou dlouhodobého majetku v České republice, Slovenské republice a Španělsku. Jsou zde uvedeny tabulky pro zatřiďování majetku do odpisových skupin dle legislativ zemí. Dále je zde popsána problematika mimořádných odpisů platných pro rok 2020 – 2021.

V druhé části práce je vybrán majetek, který se následně odpisuje. Konkrétně se jedná o automobil, počítač, software a sklad. V České republice jsou porovnány i rovnoměrné a zrychlené metody odpisování majetku. Následně jsou vytvořeny odpisové plány pro všechny majetky ve všech vybraných zemích.

Poslední část je věnovaná daňovému zatížení ve všech zemích. Je určen daňový základ, od kterého jsou v průběhu let odečteny odpisy, tento daňový základ je poté porovnáván ve všech vybraných zemích. Dále je porovnáno, v jaké zemi poplatníci nejvíce ušetří, kde naopak nejméně. Celkově proběhla i komparace v případě, kdy by společnost odpisy neuplatnila. Je uveden i příklad, v jaké situaci by se odpisy uplatnit nemohly.

Celkově je legislativa v oblasti odpisování majetku v České republice a na Slovensku velmi podobná. Španělsko bylo vybráno z důvodu zajímavé legislativy, jak již bylo zmíněno výše v práci. Díky španělské legislativě je možné na případové studii pozorovat velké rozdíly v odpisování oproti zbylým dvěma zemím.

POUŽITÁ LITERATURA

BAKEŠ, Milan, 2012. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

Česká národní banka, 2021. *Obchodní kurz - kurzovní lístek ČNB* [online]. [cit. 2021-04-14]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/platebni-styk/sluzby-pro-klienty/kurzovni-listek-cnb/index.html?date=02.01.2020

CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, et al., 2018. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 16. vydání. Olomouc: ANAG. Účetnictví, daně. ISBN 978-80-7554-121-5.

KUBÁTOVÁ, Květa, 2015. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-841-3.

MARKOVÁ, Hana, 2019. *Daňové zákony: úplná znění platná k 1. 4. 2019*. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-2435-0.

MRP-Informatics, 2021. *Účetní programy - Ceník* [online]. [cit. 2021-04-14]. Dostupné z: https://www.mrp.cz/cenik.asp

NERUDOVÁ, Danuše, 2011. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-695-0.

PALIDEROVÁ, Martina, 2018. Odpisy dlhodobého hmotného majetku s technickým zhodnotením. *Dane a Účtovníctvo.* ISSN 1336-426X

Patro.cz, 2017. *HP Z4 G4 9LM38EA* [online]. [cit. 2021-04-14]. Dostupné z: https://www.patro.cz/hp-z4-g4-9lm38ea/?gclid=EAIaIQobChMI_qCpv5HB7wIVFnYYCh2lFgpAEAQYCiABEgIbp_D_BwE

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK, 2017. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 17. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-063-8.

PWC, 2021. Spain, Corporate - Deductions. *Pwc Worldwide Tax Summaries* [online]. [cit. 2021-03-08]. Dostupné z: https://taxsummaries.pwc.com/spain/corporate/deductions

SEDLÁČEK, Jaroslav, Eva HÝBLOVÁ, Zuzana KŘÍŽOVÁ a Petr VALOUCH, 2010. *Finanční účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 978-80-210-5268-0.

SKÁLOVÁ, Jana, 2017. *Podvojné účetnictví 2017*. 23. vydání. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0423-9.

Škoda auto, 2021. *KODIAQ* [online]. [cit. 2021-04-14]. Dostupné z: https://www.skoda-auto.cz/modely/kodiaq/kodiaq?gclsrc=aw.ds&&gclid=EAIaIQobChMIxbvlpoTB7wIVNgCiAx3roQK8EAAYASAAEgJ7RfD_BwE

SLOVÁKOVÁ, Zuzana, 2007. *Průmyslové vlastnictví*. 2. vyd. Praha: LexisNexis CZ. ISBN 80-869-2008-9.

Sreality.cz, 2021. *Prodej skladového prostoru 400 m²* [online]. [cit. 2021-04-14]. Dostupné z: https://www.sreality.cz/detail/prodej/komercni/sklad/cheb-cheb-americka/4123594076#img=0&fullscreen=false

SVAČINA, Pavel, 2010. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress. ISBN 978-80-86929-62-0.

ŠIROKÝ, Jan, 2008. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.

VALOUCH, Petr, 2012. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4114-7.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, 2021. *ZÁKONY PRO LIDI* [online]. 2002 [cit. 2021-04-21]. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500?text=odpisov%C3%A1n%C3%AD%20dm

Zákon č. 431/2002 Z. z., Zákon o účtovníctve, 2021. *Zákony pre l'udí.sk* [online]. 2002 [cit. 2021-04-20]. Dostupné z: https://www.zakonypreludi.sk/zz/2002-431

Zákon č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví, 2021. *ZÁKONY PRO LIDI* [online]. 1991 [cit. 2021-04-20]. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563?text=oce%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD%20dm#cast4

Zákon č. 586/1992 Sb., Zákon České národní rady o daních z příjmů, 2021. *ZÁKONY PRO LIDI* [online]. 1992 [cit. 2021-04-20]. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586

Zákon č. 595/2003 Z. z., Zákon o dani z príjmov, 2021. *Zákony pre l'udí.sk* [online]. 2003 [cit. 2021-04-20]. Dostupné z: https://www.zakonypreludi.sk/zz/2003-595